Cena numeru podwójnego zł. 3.—

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 9 | Warszawa, lipiec—sierpień 1936 r. | Nr. 7—8 (101—2)

Treść zeszytu:

Z ŻYCIA ZWIĄZKU

Nowi Członkowie.

W maju, czerwcu i lipcu r. b. przyjęto 3 kandydatów w poczet Członków Związku.

Wieczory dyskusyjne.

W maju i czerwcu r. b. rozpatrywano na wieczorach dyskusyjnych następujące tematy:

dn. 4.V.1936 r.

1) Próba ulepszenia „amerykanki".

2) O prawidłowości zapisów w księgach bieżących.

dn. 11.V.1936 r.

O analizie bilansów na tle książki Witolda Skalskiego p. t. „Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych".

dn. 18.V.1936 r.

Analiza r-ku Strat i Zysków na tle książki Witolda Skalskiego p. t. „Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych" (c. d.).

dn. 25.V.1936 r.

Zmiany w prawie wekslowem, wprowadzone nową ustawą z dnia 28.IV.1936 r. (Dz. Ust. Nr. 37/36).

dn. 8.VI.1936 r.

1) Amortyzacja samochodu używanego.

2) Księgowanie zwrotów nadpłaconych podatków.

dn. 15.VI.1936 r.

Zmiany w prawie wekslowem, wprowadzone nową ustawą z dnia 28.IV.1936 r. (Dz. Ust. 37/36).

dn. 21.VI.1936 r.

Zmiany w rozporządzeniu wykonawczem do ustawy o podatku dochodowym.

Regulacja składek.

W dalszym ciągu podajemy nazwiska Kolegów, którzy uregulowali składki członkowskie do końca roku bieżącego. Są to następujący Koledzy: Abramczyk Mikołaj, Bentkowski Wacław, Frank Józef, Golla Marja, Goliński Tadeusz, Gościniak Czesław, Herniczek Ignacy, Jaskólski Józef, Kalestyński Mieczysław, Kasperczyk Władysław, Kotapka Ludwik, Kwaśniewski Edmund, Kwatkowski Cyryl, Libelt Henryk, Loskott Alojzy, Łaciak Jan, Łoziński Jan, Majewski Stanisław, Markiewicz Teofil, Matczak Prokop, Mech Symforjan, Mielczarek Stanisław, Miracki Mieczysław, Nienałtowska Stanisława, Osieczkowski Zygmunt, Ostand Mieczysław, Palędzka Irena, Plaskota Jan, Preibisz Reinhold Otton, Roliński Wacław, Smoliński Jan, Solecki Bolesław, Stelmowski Franciszek, Strawiński Konstanty, Szymański Stefan, Tomkowski Marjan, Urzynicok Paweł, Wojciechowski Stefan, Wolewicz Bolesław, Wójcicki Stefan, Zaborowski Leopold.

Wykreślenie Członków.

Od początku r. b. wykreślono z grona Członków Związku za niepłacenie składek, to jest na zasadzie § 12 p. „b" statutu następujące osoby: Edmunda Dudziaka, Józefata Miłeckiego, Zygmunta Jana Rożewskiego i Michała Wierzbickiego z Warszawy oraz Henryka Bzowskiego (Równe Woł.), Alfreda Jana Gąkowskiego (Czeladź), Bolesława Gruma (Lublin), Jana Konstantynowicza (Brańsk), Marjana Majcherskiego (Zgierz), Jana Pastuszka (Dąbrówka Mała) i Stefana Rybickiego (Baranowicze).

Manifestacja na rynku Starego Miasta.

W dniu 17 lipca r. b. Związek nasz wziął udział ze sztandarem w wiecu na Starem Mieście i demonstracyjnym pochodzie zorganizowanym przez Ligę Morską i Kolonjalną przeciwko zakusom niemieckim w sprawie Gdańska.

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja Warszawa, Nowogrodzka 20 telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem. Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok IX. Warszawa, lipiec—sierpień 1936 r. Nr. 7—8 (101—2)

Kapitał zapasowy

Jeżeli zapytać się przeciętnego rzemieślnika co to jest szydło, to odpowie krótko: „no, szydło". Na to samo pytanie technolog odpowiedziałby tak: szydło, to pręcik stalowy, zaostrzony, osadzony w trzonie drewnianym, służy do zszywania skóry, grubych tkanin i t. d.

Przy czytaniu zagranicznych, zwłaszcza amerykańskich pism zawodowych z dziedziny rachunkowości, zwraca uwagę drobiazgowe omawianie przedmiotów, które, zdawałoby się, nie potrzebują żadnej debaty, tak bardzo są zrozumiałe.

W rzeczywistości tak jest. Bo przedmiot może być zrozumiały, ale przez każdego na swój sposób. W wyniku zachodzą spory przy drobnych nieraz kwestjach, a stąd potrzeba dyskusji prowadzonych do ustalenia terminologji i nomenklatury w zawodzie.

Chcę przytoczyć właśnie, choćby w znacznym skrócie, artykuł z The Journal of Acc. (July 1935) omawiający tak pospolity przedmiot, jak kapitał zapasowy. Zaznaczę tylko, że to, co my nazywamy kapitałem zapasowym, amerykanie i anglicy nazywają Capital surplus (kapitał zbywający, nadwyżka).

Nim jednak przystąpię do streszczenia omawianego artykułu, uważałbym za celowe przytoczenie niektórych przepisów z naszego Kodeksu Handlowego z 1934 r., dotyczących sprawy kapitału zapasowego, mianowicie:

Co do spółek z ogr. odp. art. 247, p. 1, mówi, że „kapitał zakładowy i wszelkiego rodzaju fundusze zapasowe i rezerwowe mieszczą się w pasywach".

W art. 253 czytamy: „Jeżeli bilans wykaże straty przewyższające sumy kapitałów zapasowego i rezerwowych oraz połowy kapitału zakładowego, wówczas zarząd obowiązany jest bezzwłocznie zwołać zgromadzenie spólników celem powzięcia uchwały co do dalszego istnienia spółki".

Co do spółek akcyjnych art. 422 (p. 1) mówi: „kapitał akcyjny i wszelkiego rodzaju fundusze zapasowe i rezerwowe mieszczą się w pasywach". Art. 427 głosi: § 1 „na pokrycie strat finansowych należy tworzyć kapitał zapasowy, do którego przelewa się przynajmniej osiem od sta czystego zysku rocznego — dopóki kapitał ten nie osiągnie przynajmniej jednej trzeciej części kapitału akcyjnego". § 2. „Do kapitału zapasowego należy przelewać nadwyżki osiągnięte przy wydaniu akcji powyżej ich wartości nominalnej, a pozostałe po pokryciu kosztów wydania akcji". § 3 „Również wpływają do kapitału zapasowego dopłaty, które uiszczą akcjonarjusze wzamian za przyznanie szczególnych uprawnień ich dotychczasowym akcjom bez podwyższenia kapitału akcyjnego, o ile te dopłaty nie będą użyte na wyrównanie nadzwyczajnych odpisów lub strat". § 5 „O użyciu kapitałów zapasowego i rezerwowych rozstrzyga Walne Zgromadzenie; jednak części kapitału zapasowego w wysokości jednej trzeciej części kapitału akcyjnego można użyć jedynie na pokrycie strat bilansowych". W art. 430 czytamy: „jeżeli bilans wykaże straty, przewyższające sumę kapitałów zapasowego i rezerwowych oraz jedną trzecią część kapitału akcyjnego, wówczas zarząd obowiązany jest bezzwłocznie zwołać Walne Zgromadzenie celem powzięcia uchwały co do dalszego istnienia spółki".

Dla całości należy jeszcze wspomnieć, że ustawa o spółdzielniach nakazuje (art. 56) przekazywać z rocznego zysku corocznie conajmniej dziesięć od sta do funduszu zasobowego, o ile fundusz ten nie dosięga wpłaconych udziałów, przyczem statut może przepisać i wyższe granice; fundusz zasobowy służy wyłącznie do pokrycia strat bilansowych.

Przechodzę do treści artykułu wspomnianego na wstępie. Kapitał zapasowy — czytamy tam — był w różnych czasach różnie rozumiany i aplikowany. Z pośród znanych nam definicji, dotyczących kapitału zapasowego, chcielibyśmy wskazać te, które wydają nam się dla tego przedmiotu najodpowiedniejsze.

Kapitał zapasowy tworzy się z nadwyżki (surplus). Nadwyżką, w najszerszem pojęciu tego słowa, jest różnica między wartością netto przedsiębiorstwa — a sumą jego kapitałów. Większość autorów przyjmuje, że nadwyżka może wynikać z zysku zarobionego lub utworzonego, może być również rezultatem zapisu (contributions) i darowizny. Mamy więc dwa rodzaje nadwyżek: jedną, której źródłem są normalne operacje przedsiębiorstwa, drugą, której źródłem są nadwyżki uzyskane na sprzedaży części majątku tudzież darowizny i zapisy. Jakkolwiek wszystkie zyski tak czy inaczej powstają dzięki kapitałom, należy jednak odróżniać zysk na tranzakcji majątkowej od zysku na operacjach towarowych.

Zyskiem netto na obrotach towarowych, wg. ustalonej opinji, będzie różnica między sumą dochodu z operacji zwykłych przedsiębiorstwa, a sumą wydatków z osiągnięciem tego dochodu w danym okresie związanych. Do tego zysku, oczywiście, podlega doliczeniu również dywidenda i odsetki uzyskane z inwestycji w przedsiębiorstwach obcych.

Zyskiem na obrotach towarowych może być tylko zysk zrealizowany, czyli zysk mający swój odpowiednik w gotówce lub w zobowiązaniach płatnych teraz, bądź w przyszłości, ściśle mówiąc: *zysk mogący podlegać podziałowi.* Zysk osiągnięty w danym czasie, mo-

że być w innym czasie zamieniony, w drodze inwestycji, w aktywa stałe. Taki zysk może podlegać podziałowi tylko w postaci dywidendy od akcji.

Niektórzy autorzy twierdzą, że „niema zysku bez realizacji" i że zysk niezrealizowany pod żadnym pozorem nie może być użyty na wypłatę dywidendy.

Znane są jeszcze nadwyżki skapitalizowane, które możnaby tak określić: „nadwyżka kapitalizowana, bez względu na to czy pochodzi z tranzakcji majątkowej czy towarowej, czy też z zapisu, tworzy część składową kapitału, a co zatem idzie, nie może być wypłacona jako dywidenda lub użyta na pokrycie strat, wyjąwszy, gdy pochodzi z redukcji kapitału, co bywa przewidziane w statutach spółek".

Zyski lub straty nadzwyczajne, powstałe nie w wyniku zwykłych operacji przedsiębiorstwa, jak np. częściowa sprzedaż substancji majątkowej, winny być albo wyeliminowane albo zapisane na specjalnym rachunku.

Zdarza się jednakże, iż zysk powstały na sprzedaży części majątku przedsiębiorstwa bywa wypłacony w postaci dywidendy, jak to miało miejsce w pewnym banku angielskim, który zaliczył do dywidendy sumę £ 205.000. uzyskaną na sprzedaży części przedsiębiorstwa. Stało się to jednak tylko dlatego, że operacja była przewidziana statutem.

Pewien znany autor tak ujmuje sprawę zysku lub straty na kapitale. Zysk na kapitale może powstać tylko jako wynik operacji dokonanej aktywem stałym. W razie przeszacowania majątku w kierunku poziomu wartości rynkowej, osiągnięta nadwyżka może być zapisana tylko na r-k kapitału zapasowego. Strata na kapitale powstaje z przyczyn przeciwnych tym, które powodują zysk oraz z przyczyn uszkodzenia substancji majątkowej w wypadku spowodowanym siłą wyższą.

Ustalone jest pojęcie, że zysk na operacjach towarowych jest zyskiem zarobkowym, zaś zysk na kapitale nie jest wynikiem tych operacji, lecz ma swe źródło w substancji majątkowej. Taki zysk najlepiej jest zapisać pod tym samym tytułem z jakiego powstaje. Od takiego zysku nie opłaca się podatku dochodowego, który jest pobierany nie od różnic wartości majątku, lecz od zysku na operacjach stanowiących cel prowadzenia przedsiębiorstwa, t. j. na operacjach normalnych.

Zyski przedsiębiorstwa dzielone są na 3 główne rodzaje:

a) zysk na operacjach normalnych,

b) nadpłaty do wypuszczonych akcji, zapisy i zysk na sprzedaży aktywu stałego i

c) niezrealizowany przyrost wartości majątku po przeszacowaniu na cenę rynkową.

Niektórzy buchalterzy zapisują na r-k Kapitału zapasowego zyski „b" i „c", niektórzy zaś tylko zysk „b" natomiast zysk „c" zapisują jako „rezerwy zysku niezrealizowanego". Są zaś i tacy, którzy zapisują zyski „a" i „b" jako zysk zwykły, a zysk „c" jako zysk na majątku. Naogół wszyscy zgodni są co do tego, że zysk na kapitale należy zapisać na taki r-k rezerwowy, który wskazuje pochodzenie tego zysku.

W zakończeniu autor omawianego artykułu podaje następujące definicje:

a) słowo „zrealizowane" winno określać jedynie zysk mieszczący się w uzyskanej gotówce lub zobowiązaniu płatnem teraz lub później,

b) słowo „zarobiony" (earned) winno być używane tylko dla określenia zysków, płynących z normalnych operacji przedsiębiorstwa lub z funduszów zainwentaryzowanych w przedsiębiorstwach obcych,

c) określenie „nadwyżka do podziału" (distributable—surplus) winno być zamienione określeniem „nadwyżka z dopłat" ponieważ w pewnych okolicznościach zarówno zysk zarobiony, jak i zysk na kapitale podlegają podziałowi i wypłacie.

d) zysk na kapitale tworzy się z zysków i zapisów pochodzących z tranzakcji majątkowych lub kasowych, a zatem może pochodzić z następujących źródeł:

a) z zysku na sprzedaży, nabyciu, przeszacowaniu kapitału lub aktywu stałego,

b) z zysku na sprzedaży lub nabyciu płynnego aktywu,

c) z zysku na wykupie zastawu za cenę niższą od bieżącej netto wartości,

d) z zysku na operacjach akcjami przedsiębiorstwa i

e) z darowizny lub dopłat przy tworzeniu kapitałów.

Co do zysków zrealizowanych i zapisów:

a) sprzedaż budynku fabrycznego za sumę wyższą od netto wartości książkowej, przyjmując, że były dokonywane właściwe odpisy amortyzacyjne,

b) nabycie jakiegoś przedsiębiorstwa włącznie z wykazanemi długami książkowemi oraz pozostałością towarów, których część przedstawia małą lub żadną wartość: zysk na kapitale powstaje, jeżeli zysk ten jest zrealizowany za sumę wyższą od sumy zapłaconej.

c) Kupno przez przedsiębiorstwo jego własnych obligacji, np.:

suma obligacji		100.000
koszty dyskonta niezamortyzowane stosownie do ostatniego bilansu	3.000	
mniej koszty dyskonta zamortyzowane do daty kupna	200	2.800
wartość obecna obligacji		97.200
suma zapłacona za obligacje . . .		96.000
zysk na kapitale		1.200

d) I — wykupienie przez przedsiębiorstwo własnych akcji uprzywilejowanych po cenie (np. rynkowej), która w tym czasie jest niższa od ceny nominalnej,

II — premje emisyjne akcji zwykłych lub uprzywilejowanych,

III — wpłaty dodatkowe posiadaczy akcji lub obligacji danej klasy za przywilej przejścia do innej klasy,

IV — konfiskata akcji. W tym wypadku zysk równa się sumie zapłaconej za akcję, zysk wszakże stanie się realny dopiero po wydaniu nowej akcji, której cena może wypaść niższa od ceny nominalnej tak, że część zysku poszłaby na pokrycie różnicy.

e) uchwalone przez akcjonarjuszów dopłaty na zlikwidowanie straty na kapitale.

Co do zysku niezrealizowanego i zapisów:

a) I — wkład rzeczowy, np. miejsce pod przedsiębiorstwo otrzymane od samorządu. Przewiduje się koszty związane z przejęciem wkładu, co pomniejszy zysk na nim.

II — nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa pomocniczego (subsidiary) po cenie niższej od nominalnej.

III — znalezienie nieznanych dotąd pokładów mineralnych, podwyższających wartość gruntu i

IV — różnice na przeszacowaniu aktywów.

b) różnica cen na sprzedanych akcjach jakiegoś przedsiębiorstwa.

Strata na kapitale może powstać wskutek operacji normalnych, operacji kapitałem i w inny sposób, wszakże strata na kapitale, jako różniąca się od strat na operacjach normalnych, może być wynikiem tylko tranzakcji majątkowej lub działania losu.

Przykłady:

Zrealizowane.

a) I — strata na sprzedaży aktywu stałego,

II — strata aktywu wskutek pożaru bez odszkodowania asekuracyjnego,

III — strata aktywu wskutek siły wyższej, jak trzęsienie ziemi.

b) strata na przedsięwzięciu.

Niezrealizowane.

Strata na przeszacowaniu aktywu stałego, który miał przewidzianą amortyzację, lecz nastąpiło porzucenie fabryki, bądź maszynerji i urządzeń zainstalowanych dla celów specjalnych, których nie udało się dopiąć.

We wszystkich wyżej opisanych wypadkach, gdy chodzi o właściwe wyjście, winna decydować potrzeba.

Autor streszczonego tu artykułu kończy wezwaniem do english - speaking buchalterów świata o wypowiedzenie się w tej ważnej materji, dodając, że język potoczny ma już pojęcia ustalone, a zatem i język buchalterów powinien być dla nich językiem wspólnym, wzajemnie zrozumiałym. Autor przytacza następujące źródła, któremi się posługiwał w swoim artykule: 1) L. R. Dicksee: Rewizje rachunkowości, 2) Sir Arthur Lowes Dickinson: Wyższa rachunkowość, praktyka i procedura, 3) H. A. Finney: Zasady wyższej rachunkowości, 4) H. R. Hatfield: Wyższa rachunkowość, jej zasady i problemy, 5) R. B. Kester: Rachunkowość wyższa, postępowa (2 t.), 6) R. H. Montgomery: Rewizja rachunkowości, teorja i praktyka, 7) F. W. Pixley: Obowiązki buchalterów — rewizorów, 8) E. A. Saliers: Podręcznik dla buchalterów — rewizorów, 9) R. G. H. Smails: Rewizja rachunkowości, 10) Spiser et Pegler: Buchalterja i koszta rachunkowe; rewizja praktyczna, 11) W. S. Ferguson and F. R. Crocombe: Spółki i ich rachunkowość.

A. Tyszkiewicz.

Rewizje kasowe

Bez względu na przyczynę rewizji kasowej (kradzież, defraudacja, podejrzenia o nieporządki, zapobieganie błędom) przystępować do niej należy zawsze jednakowo systematycznie.

Rewizje rozpoczynamy zwykle od zbadania rzeczywistego stanu kasowego. Odróżnić jednak należy rzeczywistą rewizję od badania stanu kasy, która to czynność jest tylko częścią zadania, jakie spełnia właściwa rewizja. Badaniom stanu towarzyszyć winno ścisłe i dokładne porównywanie stanu kasy ze stanem wyrachowanym z księgi kasowej, jak i zbadanie, czy z dziennika przeniesiono dobrze saldo poprzedniego miesiąca.

Rewident zjawiać powinien się zupełnie niespodziewanie dla kasjera i praca rewidenta winna być wykonana z takiem obliczeniem czasu, aby sama rewizja nie była przyczyną zahamowania normalnego toku pracy w przedsiębiorstwie.

Pamiętać o tem należy, że przez cały czas trwania rewizji kasjer winien mieć utrudnione wydalanie się z kasy, jak i o tem, że dostęp do kasy postronnym jest wzbroniony. Wskazanem więc jest na czas trwania rewizji kasę zupełnie zamknąć.

Przed przeliczeniem zapasów pieniężnych, o ile nie wszystkie znajdują się w kasie ogniotrwałej, zarządzić należy zebranie wszystkich zapasów w miejscu dokonywania rewizji. Unikać również należy odkładania, jak i wyjmowania pieniędzy z kasy ogniotrwałej, samo natomiast przeliczanie pieniędzy najlepiej przedsiębrać na dobrze oświetlonym stole. W żadnym wypadku nie powinien rewident sam przeliczać pieniędzy, liczy je ten, kto za nie odpowiada. Banknoty przelicza się wg. sztuk, monety rulonami, dokonując jednak wyrywkowego badania ich zawartości, zwracając przytem uwagę na ewent. falsyfikaty.

Niezaksięgowane jeszcze w chwili rewizji asygnaty rozchodowe, a już wypłacone, zalicza się zależnie od ich rodzaju, do stanu kasowego, traktując je jako gotówkę, przyczem w protokule asygnaty te muszą być omówione, albo też wydaje się dyspozycję ich niezwłocznego zaksięgowania, co uważam za najracjonalniejsze. Zaliczamy też do stanu kasowego, traktując je jako gotówkę, wszystkie zaliczki udzielone na poczet poborów, oczywiście jeżeli wydatki te w swoim czasie nie zostały księgowane.

Z punktu widzenia prawideł buchalteryjnych jednak wypłacone zaliczki winny być księgowane z chwilą ich wypłaty. W kasie musi znajdować się tylko czysta gotówka, a nie kwity, których miejsce jest między dokumentami buchalteryjnemi. W kasowości wogóle obowiązywać powinna zasada, wg. której wyklucza się tutaj wszelkie pozycje niegotówkowe. Dokonanie wypłaty czy przyjęcie wpłaty powinno być poprzednio księgowane.

Dowody kasowe należy badać co do ich prawidłowości pod względem daty, treści, sumy i podpisów dysponentów. Niezaksięgowane w chwili rozpoczęcia rewizji dowody wpłaty muszą być niezwłocznie zaksięgowane.

W każdej kasie znajdować winien się t. zw. protokularz kasowy, do którego z każdorazowej rewizji zapisywać należy specyfikację stanu kasowego. W przedsiębiorstwach o dużym obrocie kasowym wskazane jest codzienne sporządzanie przez kasjera protokułów, dotyczących zamknięcia kasy.

Sprawdzony stan kasy porównać należy z saldem księgi kasowej. W razie jakiejkolwiek różnicy przedsięwziąć należy powtórne sprawdzenie stanu kasy, gdyż z tej strony najłatwiej wyłowić ewent. błędy. O ile jednak okaże się, że stan kasy jest zgodny, nie pozostaje nic innego, jak tylko porównywanie dowodów z dokonanemi do ksiąg zapisami. Badanie to jednak ma tę złą stronę, że zajmuje bardzo dużo czasu. Jeżeli więc ze względów technicznych zależy na rychłem ukończeniu rewizji, powinien rewident przedsięwziąć dalszą rewizję kas pomocniczych, polecając wykrycie błędu w księgach innej osobie. Uniemożliwić jednak należy dokonywanie wszelkich przelewów kasowych z kas pomocniczych do kasy głównej i na odwrót. Na wypadek przerwy w rewizji rewident powinien dla utrudnienia dokonania ewent. dodatkowych zapisów do ksiąg oznaczyć swoją cyfrą lub znakiem ostatnie zapisy po stronie Wn i Ma.

Często między stanem kasowym a saldem ksiąg powstają różnice wskutek nieprzedłożenia rewidentowi,

czy to przez nieuwagę, czy też rozmyślnie, niezaksięgowanych jeszcze dowodów. Jest to możliwe i wówczas, gdy stan zgodny jest z saldem księgi kasowej. Zgodność ta więc nie jest jeszcze wystarczającym dowodem, że w kasie jest wszystko w porządku, bowiem dowody wpłaty już zaksięgowane mogą być rewidentowi przedstawione jako niezaksięgowane. Błędy te stwierdzić dadzą się dopiero przy szczegółowem badaniu dowodów i sprawdzaniu zgodności zapisów w księgach.

Niezgodność sald może powstać również wskutek błędnego podsumowania pozycji w księdze kasowej. Wiadomo, że w rachunkowości podwójnej pozycje Wn i Ma winny się bilansować, jednak dokładne stwierdzenie sald i ich zgodności przeprowadzić można dopiero przy sporządzaniu bilansów miesięcznych lub rocznych. Tymczasem rewizji nie przeprowadzamy w tych właśnie okresach, tak że wskutek takich błędów wprowadzony zostać może rewident w błąd co do rzeczywistego stanu kasowego. W takim wypadku rewident jednak może pomóc sobie przez badanie obrotów kasowych po stronie Wn i Ma w sposób następujący:

Stan Kasy ustalony rewizją	zł. . . . . .
plus Rozchody za czas od chwili rewizji do ostatniego bilansu	zł. . . . . .
minus Wpływy w tym czasie	zł. . . . . .
Saldo Kasy Bilansu Miesięcznego	zł. . . . . .

Tą drogą zwykle znaleźć można błędy powstałe przy dodawaniu. Saldo miesięczne księgi kasowej znów porównać należy z księgą główną.

Najgłówniejszą część pracy rewidenta stanowi jednak badanie dowodów kasowych tak wpłat, jak i wypłat, którym to dokumentom poświęcić należy jednakową uwagę. Szczególnie zwracać należy uwagę na dowody opiewające na wysokie sumy. Wskazanem dalej jest badanie dokumentów za pewien tylko okres czasu Nie należy jednak zaniedbywać badania wyrywkowego pozostałych dokumentów.

O ile dokumenty są kolejno ponumerowane, trzeba również zwrócić uwagę na ewent. braki dokumentów. Pozatem poświęcić należy uwagę dacie badanych dokumentów, kierując się tem, że dla popełnionych nadużyć mogły zostać stare dokumenty powtórnie zużyte. Przy wypłatach porównywać trzeba również podpisy dysponentów oraz osób odbierających gotówkę, jeżeli chodzi o dostawców stałych. Przedewszystkiem zaś nic nie zaszkodzi poświęcenie większej uwagi sumom, na które badane dokumenty opiewają, gdyż pod niewinnym przesunięciem przecinka, a już gorzej pod dopisaniem czy opuszczeniem zera kryć mogą się bardzo poważne nadużycia. Nie mniejszą uwagę poświęcić trzeba również zapisom dokumentów w księgach, tembardziej, że wskutek wadliwego zapisu, wysokość pewnych wydatków w ten sposób zostać może zaciemniona. Na dowody poprawiane względnie na dowody ze śladami operowania gumką czy scyzorykiem zapatrywać winien się rewident bardzo sceptycznie.

W celu zbadania pozycji perjodycznie powtarzających się (komorne i t. p.) powinien rewident zażądać od kierownictwa umów i t. p. i dopiero skontrolować na ich podstawie zgodność tak przychodu, jak i rozchodu kasowego.

Specjalne właściwości branży danego przedsiębiorstwa winny również brane być pod uwagę w czasie rewizji, bowiem zachodzić mogą wypadki, co zresztą w pewnej firmie miało miejsce, że wbrew szerokiemu zapotrzebowaniu na produkty wpływy kasowe były bardzo nikłe, choć rachunków wystawiano duże ilości. Śledząc za tem zjawiskiem, dokonywujący rewizję, stwierdził, że znaczna ilość wpływów gotówkowych bywała defraudowana w ten sposób, że przy wyrównywaniu rachunku debitorów obciążano r-k towarów dyspozycyjnych mimo, że nikt tych towarów więcej w przedsiębiorstwie na oczy nie widział.

Księgi pomocnicze kas podręcznych, książeczki obrachunkowe i t. p. należy również poddawać badaniom. Dalej księgowane pozycje przelewów do kas pomocniczych i naodwrót mogą również kryć pewne niedociągnięcia, jak nie mniej nie należy pozostawiać bez uwagi konta bankowego.

W końcu powinien rewident zwrócić uwagę na samą gospodarkę pieniężną, zdarzyć bowiem może się, że gotówka leży zupełnie bezużytecznie w kasie, zamiast procentować w banku.

Po skończonej rewizji nie powinien rewident zapominać o odnotowaniu ostatnich zapisów w księgach, tak po stronie Wn jak i po stronie Ma, stawiając swój znak i datę dokonanej rewizji.

Mieczysław Ostand.

O nadużyciach nieuchwytnych

Każdy buchalter biegły, praktykujący zarówno w dziedzinie karnej jak i cywilnej, ma dość często do czynienia ze sprawami, po zbadaniu których musi przyjść do wniosku, że szkodę może ustalić, winowajcy zaś nie.

W jednym z miesięczników The Journal of Acc. natknąłem się na takie zdanie: buchalter biegły powinien mieć zdolności penetracyjne, obowiązany jest jaknajwięcej zagłębiać się w badaną sprawę, ale nie powinien wchodzić w rolę tropiciela zwierzyny — przynajmniej w pierwszem stadjum swej pracy. T. zn. że w dalszych stadjach tej pracy biegły może znaleźć się w sytuacji, w której będzie miał do wyboru: albo „tropić“, albo zrezygnować z dalszych dociekań.

Czem się różni nadużycie uchwytne od nieuchwytnego? Możnaby odpowiedzieć, że tem, czem różni się naiwność od bezczelności. Na przykładzie wygląda to tak: agent czy pracownik przywłaszcza sobie z inkasa 1.000 zł., w piśmie do firmy, lub w zeznaniu u sędziego śledczego przyznaje się do przywłaszczenia tych 1.000 zł., ponadto dalszym dowodem zainkasowania przez oskarżonego pow. sumy jest jego pokwitowanie, będące w posiadaniu firmy płacącej. Sprawa prosta, a biegły ma conajwyżej do stwierdzenia, że suma 1.000 zł. rzeczywiście się należała firmie poszkodowanej od firmy płacącej.

A jeżeli oskarżony do winy się nie przyzna? Jeżeli powie, że zainkasowane pieniądze wręczył właścicielowi, czy kasjerowi, jak to zwykle czynił, nie biorąc nigdy pokwitowania. Co wtedy? Biegły operuje tylko materjałem rachunkowym, jeżeli więc na podstawie tego materjału nie będzie mógł ustalić, kto tę sumę sobie zatrzymał, będzie musiał ograniczyć się do oświadczenia, że tej okoliczności stwierdzić nie może.

Bywa i tak, że biegły ustalił fakt przywłaszczenia danej sumy przez oskarżonego, a sprawa idzie na umorzenie. Biegłego nie interesują przyczyny, powodujące umorzenie. Jeżeli chodzi o ambicję zawodową, to biegły raczej jest zadowolony z umorzenia, gdyż świadczy ono o należytem opanowaniu i oświetleniu sprawy. Natomiast, gdy sprawa przechodzi do apelacji, lub w tej samej instancji sąd postanawia wezwać innych biegłych, wtedy nie ulega wątpliwości, że ekspertyza nie zyskała całkowitego, a może nawet żadnego uznania sądu.

Umorzenia, jeżeli nie są następstwem ogólnego aktu przebaczenia (amnestje), zachodzą przeważnie w tych wypadkach, kiedy skarżący, działając w interesie własnym, zwlekał jakiś czas z oskarżeniem, bądź też gdy milczał — dopóki operacja przynosiła mu korzyść materjalną, wystąpił zaś z oskarżeniem, kiedy na tej samej operacji stracił (lichwa).

Przechodzę do przytoczenia kilku przykładów nadużyć nieuchwytnych.

Przykład 1. Administracja dużego domu. Właściciele zarzucają administratorowi przywłaszczenie w ciągu 3 lat sumy 30.000 zł. Szkodę ustalają na podstawie spadków wpływu z komornego oraz paru kwitów komornianych, mających dowodzić, że komorne było zapłacone, lecz administrator nie wpisał wpływu do książki kasowej. Biegły stwierdza, że administrator w czasie kwestyjnym miał jednocześnie w użyciu (nie bez wiedzy właścicieli) cztery różnego rodzaju kwitarjusze, że zarówno na kwitach odrywanych, jak i grzbietowych pisał tylko miesiąc, za który uiszczano komorne i datę wystawienia kwitu, natomiast sumy komornego nigdzie nie pisał i że do sprawy nie złożono jednego tomu książki kasowej i jednego tomu książki kontowej, rzekomo zaginionych. Podane przez właścicieli stawki komorniane nie zgadzają się w wielu wypadkach ze stawkami zeznanemi przez lokatorów. Wpływy z komornego odbierał od administratora co parę dni lub codzień jeden z właścicieli domu. Lokatorzy w większej części zeznają, że kwity poniszczyli. Biegły ustala sumę ogólną, której otrzymanie było przed właścicielami zatajone, ale nie może ustalić czy i ile z tej zatajonej sumy przywłaszczył sobie administrator. Biegły omawia zarazem okoliczności uniemożliwiające osobom trzecim ustalenie wpływów rzeczywistych. Sprawa umorzona.

Przykład 2. Spółdzielnia. Mimo istnienia Rady Nadzorczej i paruosobowego zarządu, spółdzielnią rządzi arbitralnie od szeregu lat jeden z członków zarządu, prowadzący i kasę i buchalterję, a nawet i sklep. Biegły ustala nadużycie na sumę 20.000 zł. i stratę bilansową na sumę 60.000 zł. Badanie rachunków wynikowych, celem znalezienia dalszych nadużyć, nie daje rezultatu. Zakupy i koszty poparte są rachunkami i pokwitowaniami. Książka magazynowa prowadzona była pieniężnie, ilości towaru nie były wymieniane. Sprawozdania finansowe były przez walne zebrania zatwierdzane. Biegły niema żadnej wątpliwości, że towar był przepłacany i że część rachunków dostawców jest fikcyjna, nie jest w stanie jednak tego dowieść. Dalsze nadużycia, mieszczące się w stracie bilansowej, stają się nieuchwytne.

Przykład 3. Stowarzyszenie Wzajemnej Asekuracji. Również istnieje Rada Nadzorcza, wybierana co rok, zarząd 3 osobowy też z roczną kadencją, ale jeden z członków zarządu wybierany jest do zarządu rok rocznie od szeregu lat i ten rządzi wszystkimi i wszystkiem.

Od 5—6 lat bilanse wykazują stosunkowo nieznaczne straty. Ale w pewnym momencie kocioł nie wytrzymuje ciśnienia i pęka. Biegły stwierdza, że straty przekraczają kilkakrotnie sumę kapitału udziałowego, że rozkładają się prawie równomiernie na okresy ubiegłe i że były maskowane należnościami nieściągalnemi. Wniosek mógł być tylko ten, że panu dyrektorowi chodziło o utrzymanie się jaknajdłużej na intratnej posadzie i to mu się udawało przez kilka lat. Sprawdziło się tylko przysłowie, że kto duże trzyma w garści — słabo trzyma. Sprawa karna. Jest szkoda, jest i winowajca. Tylko pytanie kto jest winowajcą: czy dyrektor, czy niewypłacalni lub złośliwi dłużnicy stowarzyszenia?

Przykład 4. Restauracja, spółka z o. o. Jednemu ze spólników zarzuca się m. in., że ze skarbonki przy telefonie wybierał pieniądze wrzucane tam przez gości za korzystanie z telefonu. Rachunki miesięczne za telefon wraz z rozmowami nadliczbowemi wynosiły, przypuśćmy, 300 zł. Świadkowie zeznają, że każdy gość przed skorzystaniem z aparatu, wrzucał do skarbonki należną monetę. Biegły wnioskuje na podstawie właściwego materjału, że taryfa miesięczna z rozmowami nadliczbowemi na użytek wewnętrzny zakładu, nie mogła przekroczyć 75 zł., t. zn. że 225 zł. miesięcznie dopłacali goście. Stan ten, czyli wybieranie z puszki pieniędzy przez oskarżonego spólnika, trwał przez czas dłuższy, przypuśćmy przez rok. Czy oskarżony spólnik winien być obciążony sumą po 225 zł. miesięcznie zgodnie z oskarżeniem, wytoczonem przez innego spólnika? Należałoby wnosić, że nie powinien być obciążony wobec tego, że wspólnik nie wystąpił wcześniej ze skargą, co nasuwa domniemanie, że mógł otrzymywać swoją część ze skarbonki, a jeżeli oskarżony o tem przemilcza, to prawdopodobnie dla uniknięcia kolizji z Urzędem Skarbowym.

Przykład 5. Młyn, Spółka z o. o. Spólnicy A i B dzierżawią młyn i przyjmują cichego spólnika, który wnosi do interesu 60.000 zł. Cichy spólnik jest kupcem upadłym i nie chce mieć konta w księgach spółki. Powyższy wkład figuruje na kontach spólników A i B po 30.000 zł. Cichy spólnik ma umówiony udział w zyskach i stratach w 1/3 części. Szczegóły te biegły ustala na podstawie zeznań i umowy pisemnej, sporządzonej na skrawku papieru. Po 2 latach spółka przechodzi w stan likwidacji ze stratą bilansową 100.000 zł. Cichy spólnik występuje z pretensją o swój wkład w kwocie 60.000 zł. W bilansie otwarcia likwidacji spólnicy A i B mają salda kredytowe po 20.000 zł. Cichy spólnik sprawę przegrywa.

Ograniczam się do tych kilku przykładów.

Gdyby Szan. Koledzy zechcieli nadesłać do Redakcji „Buchaltera Polskiego" dalsze przykłady z dziedziny nadużyć nieuchwytnych, to otrzymalibyśmy pouczający temat do dyskusji. Nie chodzi tu wcale o wkraczanie w dziedzinę prawną, tylko o stanowisko biegłego, gdy znajdzie się w sytuacji, że trzymać wilka za uszy jest źle, a puścić jeszcze gorzej.

A. Tyszkiewicz.

Wartość inwentarza w wydawnictwach

(Podług „The Journal of Acc.". Dec. 1935)

Zakład handlujący literaturą religijną i dewocjami prowadzi również wydawnictwo dzieł biblijnych, teologicznych i t. p. Dla celów najniższej kalkulacji przewidywany jest okres 5-cio letni dla wyprzedania danego dzieła. W wypadku jednak, gdy zapotrzebowanie zawodzi, książki pozostają na składzie z roku na rok przez długi czas.

Np. wydrukowano 5.000 egzemplarzy jakiegoś dzieła w przewidywaniu, że sprzeda się je w ciągu 5 lat, tymczasem sprzedano w 1-ym roku 800 egz. a w dalszych latach 550, 200, 300 i 150 egz. tak, że przy końcu 5-go roku pozostaje w inwentarzu 3.000 egz. Zakład przenosi tę pozostałość z roku na rok wg. jednostkowej ceny kosztu i w ten sposób wprowadza inflację do swoich wartości remanentowych.

Pytanie: jaką zasadą należy się kierować przy szacowaniu remanentu w końcu każdego roku obrachunkowego, jeżeli przewidywany popyt zawodzi (jak na przykładzie powyższym) przy własnej cenie jednostkowej $ 3.00 i czy słuszne będzie przyjęcie do szacunku własnej ceny jednostkowej, gdy ilość sprzedana jest zbliżona do przewidywanej?

Odp. 1. Jeżeli przewiduje się sprzedaż 5.000 egz. danego dzieła w ciągu 5 lat, a sprzedano w 1-ym roku tylko 800 egz. należy, dla wyprowadzenia stosunku sprzedaży jednego roku do sprzedaży w ciągu 5 lat, kierować się doświadczeniem posiadanem w zakresie sprzedaży innych książek. Powyższy przykład wskazuje, że można liczyć na sprzedaż 1.200 egz. w ciągu dalszych 4 lat, to też należałoby przyjąć jako wartość inwentarzową na koniec 1-go roku 12/50 całkowitego kosztu własnego, t. zn. że taki szacunek wchłaniałby proporcjonalne koszty własne egzemplarzy sprzedanych oraz także proporcjonalne koszty egzemplarzy wyprodukowawanych ponad potrzebę. Tylko w tym wypadku, gdy jest pewność sprzedania w ciągu 5 lat całkowitego nakładu, słusznem będzie szacowanie pozostałości inwentarzowych wg. jednostkowej ceny własnej.

Odp. 2. Przedsiębiorstwo wydawnicze, mimo że oblicza trwanie sprzedaży takich dzieł jak książki religijne, medyczne i t. p. na 5 lat, naogół jednak broszuruje tylko nieznaczną stosunkowo ilość nakładu, a do inwentarza wpisze wartość wyprodukowanych arkuszy. Z pow. przykładu należy wnosić, że z pozostałych 3.000 egz. zbroszurowanych będzie 500 egz., a 2.500 egz. pozostaje w arkuszach, czyli przy nadmiarze wytworzenia większa część egzemplarzy winna się znajdywać w stanie niezbroszurowanym.

Wszakże ustalonej zasady pod tym względem niema. Najczęściej stosowana jest zasada wpisywania do inwentarza nadmiaru egzemplarzy jako „bez wartości". Np. w pow. wypadku, przyjmując nadmiar w 3.000 egz., z których 500 egz. będzie oprawionych, a 2.500 egz. w arkuszach, należy wpisać do inwentarza 500 egz. po cenie kosztu własnego, jak to uczyniliśmy w okresie ubiegłym a 2.500 egz. wpisać jako „bez wartości".

Wogóle niema stałego klucza na trafne określenie wartości remanentowej, należy jednak zaznaczyć, że najczęściej stosowana jest formuła następująca:

książki wydane w		wartość najwyższa do inwentarza
1935 (rok bież.)		całość remanentu
1934	200%	sprzedaży 1934 i 1935 r.
1933	133⅓%	sprzedaży 1933—1935 r.
1932	100%	sprzedaży 1932—1935 r.
1931	80%	sprzedaży 1931—1935 r.
dawniej	80%	sprzed. ostatnich 5 lat

Postępując wg. tej formuły, będziemy mieli w ciągu 5 lat sprzedanych 2.000 egz., zaś 80% tej ilości czyli 1.600 egz. stanowiłyby maksymalną ilość do zainwentaryzowania. Następnie, mając w pozostałości 500 egz. zbroszurowanych, a 2.500 egz. w arkuszach, odliczamy te 500 egz. od 1.600 egz. i otrzymujemy 1.100 egz. do zainwentaryzowania, a 1.400 egz. zapisujemy jako „bez wartości".

Powyższa zasada nie może rościć pretensji do patentu na doskonałość, chodzi tylko o pewne oświetlenie sprawy. Co do jednostkowej ceny własnej, to obejmuje ona koszt papieru, druku i zbroszurowania (oprawy). Podana wyżej cena jednostkowa $ 3. będzie zbyt wysoka, gdyż koszt papieru, druku i zbroszurowania nie przekracza 20 — 25% ceny nominalnej sprzedaży.

Tłumaczył w skrócie

A. Tyszkiewicz.

Plany rachunkowości

W dalszym ciągu prac, nadsyłanych przez Kolegów-Członków Związku i Czytelników, zamieszczamy bez uwag redakcji:

1) Plan rachunkowości rolniczej w gospodarstwach włościańskich — opracowany przez kol. Feliksa Ofiarę z Radomia.
2) Rachunkowość przedsiębiorstwa państwowego gałęzi drzewnej — opracowaną przez kol. Władysława Szpalińskiego z Suwałk.

Plan rachunkowości rolniczej w gospodarstwach włościańskich

Gospodarstwo rolne, bez względu na jego wielkość, jest takiem samem przedsiębiorstwem przemysłowem, jak każdy inny zakład fabryczny. O tyle może więcej skomplikowanem, że o wysokości i gatunku produkcji decydują, między innemi, warunki atmosferyczne. Możliwe, iż w przyszłości uda się wyeliminować ten ujemny czynnik produkcji jak: powodzie, susze, gradobicia i t. p. przez ujarzmienie wrogich sił przyrody, co umożliwiłoby oparcie kalkulacji na współczynnikach o określonej wartości. Nim to jednak nastąpi, rolnik musi zdawać sobie dokładnie sprawę z wyników prowadzonej przez niego gospodarki w warunkach dotychczasowych.

Dzisiaj zwłaszcza, odczuwając skutki niekorzystnej konjunktury, kiedy dosłownie z każdym groszem trzeba się liczyć, rolnik musi — jak to czyni przemysłowiec czy też kupiec — żyć z ołówkiem w ręku. Ażeby rachunkowość prowadzona samodzielnie przez drobnego rolnika przyniosła mu istotną korzyść, należy zastosować metodę, o ile można, najprostszą, uwzględniając dwa momenty: *łatwość zrozumienia przez niego techniki rachunkowości i czas wolny, jakim może rozporządzać po zakończeniu pracy w gospodarstwie.*

Zadaniem tego rodzaju rachunkowości byłoby: 1) kontrolowanie składników gospodarstwa rolnego oraz domowego i 2) wykazywanie zmian, powstających w wartości ogólnej majątku, a przez to badanie opłacalności gospodarstwa.

Przed przystąpieniem do zaprowadzenia rachunkowości sporządzamy inwentarz (według niektórych autorów podręczników rachunkowości rolniczej — inwenturę) t. j. spis wszystkich składników majątkowych i długów, które odpowiednio oszacujemy. Dla sporządzania inwentarza w gospodarstwie rolnem powszechnie przyjęty jest termin 1 lipca. W dniu tym z całą dokładnością spisujemy w oddzielnej, na ten cel przeznaczonej książce, części składowe majątku i zobowiązania w następującej kolejności:

1) STAN CZYNNY: a) grunta orne, pastwiska, łąki, ogrody warzywne, sady owocowe, las i t. p. oznaczając przestrzeń w hektarach; b) meljoracje z wskazaniem daty drenowania; c) zabudowania: dom, stodoła, śpichlerz, stajnia, obora, chlewy, kurniki, ule, studnia, gnojownia i t. p. — oznaczając datę budowy; d) drzewostany; e) inwentarz żywy: konie, źrebięta, krowy, buhaje, jałówki, cielęta, knury, maciory, prosięta, owce, kozy, króliki, kury, gęsi, kaczki, roje i t. p.; f) inwentarz martwy: siewniki, żniwiarki, młocarnie, wialnie, młynki, sieczkarnie, maneże, kultywatory, pługi, brony, wozy, sanie, parniki, narzędzia ręczne, naczynia mleczarskie, sprzęt pszczelarski, uprząż i t. p. — oznaczając datę kupna; g) zapasy: zboża, okopowych, nasion, paszy suchej i treściwej, owoców, nawozów sztucznych, drzewa materjałowego, różnych wytworów gospodarstwa rolnego i t. p.; h) gotówka i należności pieniężne (udziały w spółdziel., obligacje Poż. Narodowej i t. p.).

2) STAN BIERNY: a) długi oprocentowane hipoteczne, b) długi skonwertowane długoterminowe, c) inne długi oprocentowane, d) procenty zaległe, e) różne długi bieżące.

Przy szacowaniu poszczególnych składników inwentarza należy zachować daleko posuniętą ostrożność. Wartość gruntów szacujemy na podstawie średniej ceny, ustalonej w danej okolicy przy kupnie - sprzedaży. Z wartości meljoracji odpisujemy corocznie 5% pierwotnej sumy kosztów. Zabudowania szacujemy w/g ich początkowej wartości z uwzględnieniem stanu w jakim się znajdują, a więc potrącamy na amortyzację: przy budynkach murowanych 1 — 2%, drewnianych 2—4%. Drzewostan oceniamy w/g ceny kupna, potrącając na amortyzację odpowiedni procent z uwzględnieniem przeciętnego okresu owocowania danego drzewka. Z końcem tego okresu drzewo powinno być zamortyzowane. Drzewa leśne i nieowocowe szacujemy na podstawie masy drzewnej. Zagajniki drzew szpilkowych do 20 lat, a liściastych do 30 lat wyceniamy jako materjał opałowy. Inwentarz żywy szacujemy w zasadzie w/g ceny kupna, a zwierzęta własnego chowu — w/g średniej ceny targowej. Dr. Ernest Laur proponuje amortyzować konie w wysokości 10% i krowy 8% pełnej wartości. Trzody chlewnej nie amortyzujemy, gdyż, mając żywą wagę i mnożąc przez cenę rynkową, wprowadzamy do inwentarza wartość rzeczywistą. Inwentarz martwy przyjmujemy w wartości nabycia, uwzględniając zużycie droższych maszyn i narzędzi. I tak: dla motorów, żniwiarek, kosiarek, wirówek stosujemy umorzenie w wysokości 20%, lokomobil, młocarń, siewników, wozów, pługów, bron, kultywatorów, maneży — 10%. Drobnych narzędzi wartości kilku złotych nie amortyzujemy. Zapasy zboża, okopowych, pasz i t. p. obliczamy w/g ceny targowej, potrącając 5 do 10% na koszty, jakie wynikłyby przy przewożeniu danego artykułu na miejsce sprzedaży.

Zobowiązania umieszczamy w inwentarzu w stanie biernym, w odpowiedniej wysokości, zamieszczając przy każdym długu termin jego płatności. Z zobowiązań długoterminowych, poza długami hipotecznemi, wyszczególniamy należności, przypadające instytucjom kredytowym, jak: Państwowy Bank Rolny, K. K. O., Kasy Stefczyka i t. d. z tytułu zawartych układów konwersyjnych. Dalej zamieszczamy prywatne długi, które na mocy ustawy oddłużeniowej zostały rozłożone na kilkuletnie spłaty. Jako inne długi wymieniamy krótkoterminowe pożyczki na weksle, skrypty dłużne lub zaciągnięte na otwarty rachunek (np. zadłużenia w spółdzielni rolniczo - handlowej za wybrane na kredyt towary). W różnych długach bieżących umieszczamy: zaległe podatki, daniny, składki członkowskie, wynagrodzenia zaległe służbie i t. p. Następnie obliczamy odsetki od długów oprocentowanych w wysokości przypadającej za dany okres i wykazujemy je jako procenty zaległe.

Po spisaniu i oszacowaniu inwentarza gospodarstwa rolnego przystępujemy do sporządzenia oddzielnego inwentarza gospodarstwa domowego, wykazując w stanie czynnym: poszczególne ruchomości, odzież, pościel, różne przedmioty domowego użytku, naczynia kuchenne, zapasy żywnościowe, drzewo opałowe i t. p.; w stanie biernym zamieszczamy długi wynikające z prowadzenia gospodarstwa domowego.

Nadwyżka stanu czynnego nad biernym w pierwszym inwentarzu wykaże nam wartość czystego majątku gospodarstwa rolnego, a w drugim — gospodarstwa domowego. Po dodaniu wartości czystych gospodarstwa rolnego i domowego otrzymamy czystą wartość majątku ogólnego, którą w końcu roku gospodarczego, t. j. 30 czerwca porównamy z następnym inwentarzem, sporządzonym w ten sam sposób i wycenionym według tych samych zasad szacowania i umarzania, jakie były stosowane w latach poprzednich. Różnica, jaką otrzymamy przy porównaniu 2-ch następujących po sobie kolejno inwentarzy, wskaże nam przyrost względnie ubytek czystego majątku ogólnego w danym roku gospodarczym.

Z dn. 1 lipca zaczyna się nowy okres rachunkowy i w dniu tym przystępujemy do rejestrowania, czyli zapisywania w odpowiednich księgach wszystkich zmian, jakie zachodzą w gospodarstwie wskutek przychodu lub rozchodu poszczególnych składników majątkowych.

Najniezbędniejszemi książkami rachunkowości rolniczej dla drobnych rolników, są: 1) księga inwentarzowa, 2) pamiętnik, 3) księga główna, 4) księgi szczegółowe przychodu i rozchodu ilości produktów rolnych i innych wytworów gospodarstwa rolnego. Pozatem wskazanem byłoby prowadzenie: rejestru inwentarza żywego, kontrolę udoju mleka, rejestr robocizny pociągowej i pieszej, księgę dłużników i wierzycieli.

Księga inwentarzowa zawiera następujące rubryki: a) wyszczególnienie przedmiotów, b) ilość, c) cena jednostkowa, d) suma, e) wartość początkowa, f) ogólna suma umorzenia.

Na pamiętnik możemy przeznaczyć kalendarz rolniczy, w którym, poza planem pracy w gospodarstwie sporządzonym na początku roku, notujemy od ręki wszystkie zmiany, zachodzące tak w gospodarstwie rolnem jak i domowem. Pamiętnik obejmuje nietylko obroty gotówkowe, lecz i kredytowe. Obroty te przenosimy co tydzień (w niedzielę, kiedy możemy rozporządzać kilkoma godzinami czasu) do księgi głównej. Ponieważ codzienne zapisywanie rozchodu: zboża, okopowych, paszy objętościowej i treściwej i t. p., przeznaczonych na żywienie inwentarza żywego, spowodowałoby nieprodukcyjne obciążenie pracą rachunkową, przeto ustalamy rację dzienną dla jednej sztuki, mnożymy następnie przez ilość sztuk; otrzymaną w ten sposób rację dzienną całego inwentarza przemnażamy przez 7 dni, poczem raz w tygodniu księgujemy w pamiętniku, segregując na żywienie: koni, krów, trzody chlewnej, drobiu i t. p. Musimy przytem pamiętać, iż normy żywnościowe uzależniamy od: pory roku, wieku, zdrowia, rodzaju pracy. („Żywienie zwierząt domowych“ Nils‘a Hansson‘a w tłumaczeniu Edwarda Appenheimera).

Z pamiętnika wszystkie pozycje przenosimy do księgi głównej, którą prowadzimy metodą amerykańską. Otwieramy w niej następujące rachunki: Grunta (orne, pastwiska, ogrody, łąki), Meljoracje, Las, Zabudowania, Zboże, Okopowe, Strączkowe, oleiste i t. p., Pasze objętościowe, Koszty uprawy i zbioru zbóż, Koszty uprawy i zbioru strączkowych i oleistych, Koszty uprawy i zbioru okopowych, Sad owocowy, Pasieka, Inwentarz żywy, Utrzymanie koni, Utrzymanie krów, Utrzymanie trzody chlewnej, Utrzymanie innych zwierząt, Utrzymanie drobiu, Inwentarz martwy, Gospodarstwo domowe, Kasa, Papiery wartościowe, Różni dłużnicy i wierzyciele, Długi hipoteczne, Długi skonwertowane (weksle kaucyjne), Długi bieżące (weksle terminowe), Kapitał, Straty i Zyski.

Powyższy plan rachunków ma na celu skoncentrowanie zróżniczkowanej produkcji gospodarstwa wiejskiego na względnie niewielkie ilości rachunków; wychodzi się bowiem z założenia, iż buchalterem jest sam właściciel, dla którego, przynajmniej narazie, bardziej drobiazgowy podział rachunków byłby trudny do przyswojenia. W razie jednak nastawienia gospodarstwa rolnego na specjalny rodzaj produkcji jak: tytoń, zioła lecznicze, len i t. p., lub hodowli jak: owce, króliki i t. p., należy prowadzić w księdze głównej odrębne rachunki.

Pierwszemi pozycjami na poszczególnych rachunkach obejmujących majątek (stan czynny) i zobowiązania (stan bierny) będą przeniesienia odpowiednich sum wykazanych w inwentarzu sporządzonym 30.VI.

Następnie przenosimy, w porządku chronologicznym, wszystkie pozycje zaksięgowane w pamiętniku.

Na r-ku Gruntów mogą być uwidocznione zmiany tylko w wypadku kupna lub sprzedaży ziemi; przy kupnie ziemi obciążamy ten rachunek, a przy sprzedaży — uznajemy go. Prof. Dr. Franciszek Bujak w podręczniku p. t. „Rachunkowość Rolnicza dla gospodarstw włościańskich“ 1926 r., ułożonym przez Dr. Ernesta Laura, o szacowaniu majątku w ziemi mówi: „Jeżeli nie dokupiono ani nie sprzedano gruntu, to wpisuje się dawne wartości, chyba że wezbrana rzeka zerwała kawał gruntu. Innych odpisów nie należy czynić. Gdy pieniądz ma mniej więcej stałą wartość, nie należy podnosić wartości gruntu, chociażby nawet cena ziemi wzrastała w okolicy“.

R-K LASU uznajemy wartością wywiezionego drzewa materjałowego lub opałowego, a obciążamy wartością naturalnego przyrostu rocznego i kosztami związanemi z utrzymaniem w należytym stanie zalesienia (opłacanie strażników leśnych, odwodnianie terenów bagnistych, i t. p.).

R-K MELJORACJI obciążamy całkowitym kosztem wydrenowania pola lub łąki, a uznajemy wysokością rocznej raty amortyzacyjnej.

R-K ZABUDOWAŃ obciążamy wartością budowli, a uznajemy sumą rozebranych lub sprzedanych budynków, a także zniszczonych pożarem; w końcu roku uznajemy kwotą przypadającego umorzenia za dany rok.

R-K ZBOŻA obciążamy: wartością zebranego zboża w ziarnie (po cenie kosztu własnego) i nabytego (po cenie kupna), a uznajemy: za sprzedane zboże — osiągniętą ze sprzedaży kwotą, za użyte na zasiew oraz przeznaczone na konsumcję własną (gospodarstwo domowe), jak również na żywienie inwentarza (po cenie kosztu własnego). Przy końcu roku uznajemy ten r-k wartością pozostałego zapasu zboża w kwocie przyjętej do inwentarza; różnicę, jaka powstanie przy zamknięciu tego rachunku, przenosimy na r-k Strat i Zysków.

R-K OKOPOWYCH, STRĄCZKOWYCH, OLEISTYCH i t. p. prowadzimy w identyczny sposób, jak r-k ZBOŻA.

R-K PASZ OBJĘTOŚCIOWYCH obciążamy: wartością słomy i zebranego siana oraz innych pasz (po cenie kosztu własnego) i nabytych pasz — w razie braku własnych — (po cenie kupna), a uznajemy: za sprze-

dane — osiągniętą ze sprzedaży kwotą, za wydane na podściółkę dla inwentarza oraz przeznaczone na użytek własny (po cenie kosztu własnego).

R-K KOSZTÓW UPRAWY I ZBIORU ZBÓŻ obciążamy wartością: nawozu zielonego (koszty własne zasiewu i zbioru), nawozu sztucznego (cena zakupu), obornika (koszt własny), zboża użytego na zasiew (cena zakupu zboża selekcyjnego względnie cena rynkowa zboża konsumcyjnego powiększona o koszt trierowania), wynagrodzenia robotników i najmu siły pociągowej zatrudnionych przy uprawie i zbiorach, wysokością premji (składki) asekuracyjnej od ubezpieczenia klęskowego; ponadto przy końcu roku obciążamy amortyzacją maszyn i narzędzi rolniczych, użytych do uprawy, zasiewu i zbioru, oraz kosztami siły pociągowej i robocizny własnej obliczonej w/g cen płaconych w danej miejscowości za najem siły pociągowej lub roboczej.

R-K KOSZTÓW UPRAWY I ZBIORU OKOPOWYCH jak również R-K KOSZTÓW UPRAWY I ZBIORU STRĄCZKOWYCH I OLEISTYCH i t. p. prowadzimy podobnie jak r-k Kosztów Uprawy i Zbioru Zbóż.

R-K SADU OWOCOWEGO obciążamy: wartością kupionych drzewek, kosztami szczepienia, bielenia, utrzymania porządku w sadzie i t. p. a uznajemy: za sprzedane owoce w/g cen rzeczywiście osiągniętych, a za użyte w gospodarstwie domowem — po cenie kosztu własnego; ponadto w końcu roku uznajemy odpowiednią kwotą amortyzacyjną, biorąc pod uwagę przeciętny okres owocowania gatunku drzewka.

R-K PASIEKI obciążamy wartością przyrządów pszczelarskich, jak również wartością cukru przeznaczonego na podkarmianie pszczół, a uznajemy wartością sprzedanego miodu i wosku; za artykuły przeznaczone na własny użytek uznajemy wysokością kosztu własnego. Przy końcu roku uznajemy ten rachunek kwotą amortyzacyjną uli i przyrządów.

R-K INWENTARZA ŻYWEGO obciążamy wartością kupionego inwentarza żywego jak również wartością przychówku; wartość tego ostatniego podnosimy z każdym rokiem aż do czasu zastosowania ogólnego szacunku dla tego rodzaju zwierząt, a uznajemy: wartością sprzedanego inwentarza w/g ceny osiągniętej ze sprzedaży, przeznaczonego na własny użytek (mięso) po cenie kosztu własnego; za sztuki, które padły, uznajemy wartością przyjętą do inwentarza; ponadto przy końcu roku uznajemy kwotą umorzenia koni i krów.

R-K UTRZYMANIA KONI obciążamy: kosztami żywienia, leczenia, utrzymania czystości, kucia, podściółki, obsługi i t. p., a uznajemy: wartością użytej siły pociągowej, obliczonej w/g cen płaconych w danej miejscowości, oraz wartością otrzymanego nawozu stajennego; pozostałość na tym r-ku przy końcu roku przenosimy na R-k Strat i Zysków.

R-K UTRZYMANIA KRÓW obciążamy: kosztami żywienia, leczenia, utrzymania czystości, podściółki, obsługi i t. p. a uznajemy: wartością nabiału sprzedanego, nabiału wydanego na utrzymanie domu (gospodarstwo domowe) oraz wartością obornika; przy końcu roku pozostałość przenosimy na R-k Strat i Zysków.

R-k UTRZYMANIA TRZODY CHLEWNEJ i innych zwierząt prowadzimy podobnie jak R-k Utrzymania Koni i Krów.

R-K UTRZYMANIA DROBIU obciążamy za koszty: żywienia, budowy kurników, obsługi a uznajemy: wartością sprzedanych jaj jak również sprzedanego drobiu; przy końcu roku pozostałość na tym rachunku przenosimy na R-k Strat i Zysków.

R-K INWENTARZA MARTWEGO obciążamy: wartością nabytych maszyn i narzędzi rolniczych, konserwacją ich, a uznajemy: za sprzedane maszyny lub narzędzia na szmelc, jak również wysokością raty umorzeniowej.

R-K GOSPODARSTWA DOMOWEGO obciążamy za wszystkie wydatki związane z utrzymaniem domu w/g cen zakupu za artykuły wybrane z własnego gospodarstwa zbożowego, hodowlanego, warzywnego i t. p. w/g ceny własnej; uznajemy natomiast ten rachunek wartością robocizny z tytułu wykonanej pracy przez właściciela i domowników oszacowanej na podstawie prowadzonego rejestru robocizny. W rejestrze tym segregujemy czynności na roboty: przy uprawie i zbiorach zboża, okopowych, innych roślin, w sadzie, w pasiece, w stajni, w oborze, w chlewni i t. p.

R-K PRODUKCJI ZIEMIOPŁODÓW I PASZ uznajemy wartością zebranego zboża i pasz, a obciążamy przeniesieniem na r-k Strat i Zysków.

R-K KASY obciążamy za wpływy gotówkowe, a uznajemy za wypłaty.

R-K PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH obciążamy wartością kupionych papierów wart., a uznajemy uzyskaną sumą sprzedaży.

R-K DŁUŻNIKÓW obciążamy wartością wydanych na kredyt różnych płodów rolnych, nabiału, owoców i t. p., a uznajemy za wpłaconą gotówkę.

R-K WIERZYCIELI uznajemy za otrzymane przez nas na kredyt różnego rodzaju artykuły, a obciążamy za wypłaconą gotówkę. Niezależnie od prowadzonych rachunków Dłużników i Wierzycieli w księdze głównej prowadzimy książkę pomocniczą, w której otwieramy każdemu dłużnikowi lub wierzycielowi oddzielny rachunek.

R-K DŁUGÓW HIPOTECZNYCH, SKONWERTOWANYCH I BIEŻĄCYCH uznajemy wysokością zasiągniętego długu, a obciążamy za częściową lub całkowitą spłatę.

R-K KAPITAŁU uznajemy sumą osiągniętego w roku sprawozdawczym czystego zysku, a obciążamy poniesioną stratą.

R-K STRAT I ZYSKÓW obciążamy poniesionemi stratami w ciągu roku: wskutek pożaru, kradzieży, pomoru (epizoofji), wysokością zapłaconych podatków i danin oraz uiszczonych procentów od długów; przy końcu roku obciążamy wysokością przypadającego umorzenia, poniesionemi stratami na poszczególnych działach gospodarstwa zbożowego, hodowlanego, owocowego i t. p. i wreszcie sumą zysku czystego. Uznajemy r-k ten za: otrzymane odszkodowanie pogorzelowe, klęskowe, naturalny przyrost inwentarza żywego, zrealizowane kupony papierów wartościowych, otrzymanemi odsetkami od wkładów, należnemi dywidendami od udziałów; przy końcu roku uznajemy osiągniętemi zyskami na poszczególnych działach gospodarstwa zbożowego, hodowlanego i t. p. oraz sumą straty poniesionej w roku sprawozdawczym.

Zdawałoby się, iż po zamknięciu księgi głównej i przeanalizowaniu poszczególnych rachunków, a zwłaszcza R-ku Strat i Zysków praca rachunkowa została zakończona. Istotnie tak jest, jeżeli chodzi o kontrolę składników majątkowych i badanie opłacalności gospodarstwa w danym okresie.

Natomiast, gdyby rolnik postawił sobie pytanie: czy wszystkie czynniki wpływające na wyniki poszczególnych gałęzi produkcji są należycie wyzyskane, czy prowadzenie specjalnego działu produkcji (warzywnic-

two, sadownictwo, pszczelarstwo, hodowla ryb i t. p.) z większym nakładem przynosi korzyści w odpowiedniej wysokości, — czy wreszcie zaniechanie prowadzenia jakiego działu, przynoszącego straty, nie odbija się ujemnie na całokształcie gospodarki, — wówczas koniecznem jest szukanie odpowiedzi w materjale cyfrowym, zbieranym przez szereg lat. Gromadzenie tego materjału i dokonywanie porównań wyników rachunkowych zestawionych pod różnemi kątami widzenia, należy do statystyki prywatno-gospodarczej.

W statystyce tej mogą nas interesować: 1) statystyka zbioru produktów rolnych, 2) statystyka dochodu gospodarstwa rolnego, 3) statystyka dochodu inwentarza żywego, 4) statystyka dochodu innych gałęzi produkcji, 5) statystyka robocizny, 6) statystyka wzrostu względnie uszczuplenia kapitału. Byłoby bardzo pożądanem, ażeby organizacje rolnicze zainteresowały się sprawą rozpowszechniania rachunkowości rolniczej wśród drobnych rolników oraz zachęcania ich do wzajemnego komunikowania sobie danych statystycznych.

Radom. *Feliks Ofiara.*

Rachunkowość przedsiębiorstwa państwowego gałęzi drzewnej

Przedsiębiorstwo nie posiada odrębnej osobowości prawnej.
Prowadzone są księgi następujące:
Dziennik Kasowo-memorjałowy (podobnie jak „Dziennik" w podwójnej rachunkowości).

Strona: Przychód.

Gotówka		
	SUMY SKARBOWE.	
	Dochody w/g planu finansowo-gospodarczego	
	a) Dochody zarachowane ostatecznie	(kolumna 6)
	b) Zwroty wydatków bieżącego okresu rachunkowego . .	(„ 7)
	c) Wpłaty zaliczek na poczet dochodów kredytowych (na r-k Dłużników i Wierzycieli)	(„ 8)
	SUMY DEPOZYTOWE.	
	d) Gotówka	(„ 9)
	SUMY OBROTOWE.	
	e) Zasiłki kasowe	(„ 10)
	f) Dochody innych okresów rachunkowych . . .	(„ 11)
	g) zwroty zaliczek na uposażenie .	(„ 12)
	h) Zwrot awansów . . .	(„ 13)
	i) Sumy niewyjaśnione . . .	(„ 14)
	j) Majątki prywatne . . .	(„ 15)
	k) Opłaty i potrącenia ustawowe .	(„ 16)
Razem gotówka	Kwota poszczególna . .	
	Suma dzienna . . .	

Dochody w/g planu finansowo-gospodarczego porachunkowe . . . („ 21)
Dochody w/g planu finansowo-gospodarczego kredytowe . . . . („ 22)
Razem dochody w/g planu finansowo - gospodarczego (kolumny 6 + 21 + 22)

Strona: Rozchód.

Gotówka		
	SUMY SKARBOWE.	
	Wydatki w/g planu finansowo - gospodarczego.	
	a) Wydatki	(kolumna 6)
	b) Zwroty dochodów bieżącego okresu rachunkowego . .	(„ 7)
	c) Zwroty nadpłat zaliczkowych i wypłaty zaliczek na poczet wydatków (na r-k Dłużników i Wierzycieli) . .	(„ 8)
	SUMY DEPOZYTOWE.	
	d) Gotówka	(„ 9)
	SUMY OBROTOWE.	
	e) Nadwyżki kasowe . . .	(„ 10)
	f) Wydatki innych okresów rachunkowych . . .	(„ 11)
	g) Zaliczki na uposażenie . .	(„ 12)
	h) Awanse	(„ 13)
	i) Sumy niewyjaśnione . . .	(„ 14)
	j) Majątki prywatne . . .	(„ 15)
	k) Opłaty i potrącenia ustawowe .	(„ 16)
Razem gotówka	Kwota poszczególna . .	
	Suma dzienna . . .	

Wydatki w/g planu finansowo - gospodarczego porachunkowe . . . („ 21)
Zwroty dochodów kredytowych . . („ 22)
Razem wydatki w/g planu finansowo gospodarczego . . (kol. 6 + 21)
Razem zwroty dochodów . . („ 7 + 22)

Dziennik kasowo - memorjałowy, ściślej mówiąc, jest raczej racjonalną kasą tabelaryczną, niż dziennikiem „memorjałowym", bowiem charakter operacji, księgowanych w Dzienniku, jest jednostronny, typowy.

Wobec specjalnej konstrukcji Dziennika kasowo-memorjałowego, możliwe jest memorjałowe księgowanie operacji kredytowych, ale tylko dotyczących wykonania planu finansowo - gospodarczego, wszelkie inne, w pełnem tego słowa znaczeniu, operacje kredytowe (nie gotówkowe) jak np. dotyczące Dłużników i Wierzycieli, są kombinowane w drodze księgowania gotówkowego, raz po stronie przychodu, drugi raz po stronie rozchodu Dziennika kasowo - memorjałowego.

Drugim charakterystycznym typem operacji memorjałowych w Dzienniku kas.-mem., są operacje „porachunkowe" z tytułu zużycia na własne gospodarcze potrzeby przedsiębiorstwa różnego rodzaju materjałów, ale tylko materjałów wytwarzanych przez dane przedsiębiorstwo (nie nabywanych).

Operacje tego rodzaju księgowane są dwa razy, raz po stronie przychodu Dziennika kas. - mem. na dochody budżetowe „porachunkowe", drugi raz po stronie

Wzór Nr. 1.

KSIĘGA DOCHODÓW

(budżetowych)

Księga pomocnicza do kolumny 6-ej przychodowej dziennika kasowo - memorjałowego.

Paragraf	Pozycja	Podpozycja	TYTUŁ DOCHODU
1	2	3	4
1			**PRODUKCJA GŁÓWNA.**
	1		Sprzedaż materjałów tartych loco plac:
		a	sosnowych
		b	świerkowych i jodłowych
		c	liściastych
			Razem poz. 1.
	2		Sprzedaż materjałów tartych franco wagon stacja załadowcza:
		a	sosnowych
		b	świerkowych i jodłowych
		c	liściastych
			Razem poz. 2
	3		Sprzedaż materjałów tartych franco stacja odbiorcza w kraju:
		a	sosnowych
		b	świerkowych i jodłowych
		c	liściastych
			Razem poz. 3
	4		Sprzedaż materjałów tartych franco wagon stacja odbiorcza zagranicą:
		a	sosnowych
		b	świerkowych i jodłowvch
		c	liściastych
			Razem poz. 4
	5		Sprzedaż materjałów tartych f. o. b.:
		a	sosnowych
		b	świerkowych i jodłowych
		c	liściastych
			Razem poz. 5
			Do przeniesienia

Paragraf	Pozycja	Podpozycja	TYTUŁ DOCHODU
1	2	3	4
			Z przeniesienia
1	6		Sprzedaż materjałów tartych c. i f.:
		a	sosnowych
		b	świerkowych i jodłowych
		c	liściastych
			Razem poz. 6
	7		Sprzedaż odpadów
			Razem § 1
2			**PRODUKCJA UBOCZNA.**
	1		Sprzedaż surowca tartacznego
	2		Sprzedaż materjałów oprawnych i ciosanych
	3		Sprzedaż drewna opałowego
	4		Sprzedaż innych materjałów produkcji ubocznej
			Razem § 2
3			**RÓŻNE DOCHODY.**
	1		Komorne za odnajęte mieszkania
	2		Sprzedaż inwentarza
	3		Sprzedaż prądu elektrycznego
	4		Inne dochody
			Razem § 3
			Razem dochody pieniężne
4			**RÓŻNE DOPISY.**
	1		Inwestycje
	2		Remanenty:
		a	Zwiększenie wartości remanentów
		b	Inne dopisy remanentów
			Razem poz. 2
	3		Inne dopisy
			Razem § 4
			Ogółem dochody

Wzór Nr. 2.

KSIĘGA WYDATKÓW.

(budżetowych)

Księga pomocnicza do kolumny 6 rozchodowej dziennika kasowo-memorjałowego.

Paragraf	Pozycja	Podpozycja	TYTUŁ WYDATKU
1	2	3	4
1			**ADMINISTRACJA.**
	1		Płace personelu administracyjnego:
		a	Urzędnicy . . . .
		b	Funkcjonarjusze niżsi i służba . .
	2		Różne świadczenia osobowe:
		a	Zasiłki i nagrody . . . . .
		b	Opłaty ubezpieczeniowe . . .
		c	Świadczenia w naturze . . . .
			Razem poz. 2 .
	3		Podróże służbowe i przesiedlenia . . .
	4		Pomieszczenie . . . . . .
	5		Wydatki biurowe . . . . . .
	6		Remont i konserwacja ruchomego i nieruchomego inwentarza administracyjnego:
		a	Robocizna . . . . . .
		b	Materjały . . . . . .
			Razem poz. 6
			Razem § 1 . .
2			**SUROWIEC.**
	1		Kupno surowca . . . . . .
	2		Dostawa surowca . . . . . .
			Razem § 2 . . .
3			**PRODUKCJA GŁÓWNA.**
	1		Skład surowca:
		a	Płace pracowników umysłowych . .
		b	Robocizna . . . . . .
		c	Materjały i narzędzia pomocnicze oraz artykuły techniczne . . . .
			Razem poz. 1 .
	2		Hala tartaczna:
		a	Płace pracowników umysłowych . .
		b	Robocizna . . . . . .
		c	Narzędzia i materjały pomocnicze oraz artykuły techniczne . . . .
			Razem poz. 2 .
	3		Fryzernia:
		a	Płace pracowników umysłowych . .
		b	Robocizna . . . . . .
		c	Narzędzia i materjały pomocnicze . .
			Razem poz. 3 .
	4		....
		a	....
		b	....
		c	....
			Razem poz. 4 .
			Do przeniesienia .

Paragraf	Pozycja	Podpozycja	TYTUŁ WYDATKU
1	2	3	4
			Z przeniesienia .
2	5		Skład tarcicy:
		a	Płace pracowników umysłowych . .
		b	Robocizna . . . . . .
		c	Narzędzia i materjały pomocnicze . .
			Razem poz. 5
	6		Ruch:
		a	Płace pracowników umysłowych . .
		b	Robocizna . . . . . .
		c	Narzędzia i materjały pomocnicze . .
			Razem poz. 6
	7		Remont urządzeń:
		a	Robocizna . . . . . .
		b	Narzędzia i materjały . . . .
			Razem poz. 7
	8		Różne świadczenia osobowe na rzecz pracowników umysłowych i robotników:
		a	Opłaty ubezpieczeniowe . . . .
		b	Zasiłki i nagrody . . . . .
		c	Świadczenia w naturze . . . .
			Razem poz. 8 .
	9		Inne wydatki związane z produkcją główną
			Razem § 3 .
4			**PRODUKCJA UBOCZNA.**
	1		Wyrób materjałów ciosanych i oprawnych
	2		Wyrób drewna opałowego . . . .
	3		Wyrób innych materjałów produkcji ubocznej . . . .
			Razem § 4 .
5			**KOSZTY HANDLOWE.**
	1		Ekspedycja:
		a	Płace pracowników umysłowych . .
		b	Robocizna . . . . . .
		c	Materjały i narzędzia pomocnicze .
		d	Opłaty ubezpieczeniowe za pracowników umysłowych . . . . i robotników . . . . .
		e	Zasiłki i premje dla pracowników umysłowych i robotników . . . .
		f	Świadczenia w naturze dla pracowników umysłowych i robotników . .
		g	Inne wydatki . . . . . .
			Razem poz. 1 .
			Do przeniesienia .

Paragraf	Pozycja	Podpozycja	TYTUŁ WYDATKU
1	2	3	4
			Z przeniesienia .
5	2		Dzierżawca składów, placów i bocznic kolejowych . . . . . .
	3		Ogłoszenia o sprzedażach . . . .
	4		Przewozy kolejowe:
		a	Przy sprzedaży na rynek krajowy . .
		b	Przy sprzedaży na eksport do portów
		c	Przy sprzedaży na eksport przez granicę lądową . . . . . .
			Razem poz. 4 .
	5		Przewozy drogą wodną śródlądowa .
	6		Przeładunek materjałów w porcie . . .
	7		Przerób materjałów w porcie . . .
	8		Przewozy i ubezpieczenia morskie . .
	9		Prowizje od sprzedaży materjałów:
		a	Na rynek krajowy . . . . .
		b	Na rynki zagraniczne . . . .
			Razem poz. 9 .
			Razem § 5 .
6			**INWENTARZ.**
	1		Zakup inwentarza . . . .
7			**RÓŻNE WYDATKI I KOSZTY OGÓLNE.**
	1		Podatki:
		a	Świadectwo przemysłowe . . .
		b	Podatek obrotowy . . . . .
		c	Inne . . . .
			Razem poz. 1 .
	2		Asekuracja tartaku . . . . . .
	3		Asekuracja materjałów . . . . .
	4		Inne wydatki ogólne . . . . .
			Razem § 7 .
			Razem wydatki pieniężne
8			**RÓŻNE ODPISY.**
	1		Amortyzacja . . . .
	2		Remanenty:
		a	Zmniejszenie wartości remanentów .
		b	Odpisanie remanentów na straty . .
		c	Inne odpisy remanentów . . . .
			Razem poz. 2 .
	3		Inne odpisy . . . .
			Razem § 8 .
			Ogółem wydatki

rozchodu Dziennika kas. - mem. na wydatki budżetowe „porachunkowe".

Wyrażenie „porachunkowe" jest ścisłym terminem rachunkowym w technice przyjętej (umownej) rachunkowości.

Jak już wspomniałem, Dziennik kasowo - memorjałowy, jest racjonalną kasą tabelaryczną o specjalnej konstrukcji z nadbudówką dla księgowania tylko konkretnych operacji memorjałowych — kredytowych i porachunkowych, dotyczących wykonania planu finansowo - gospodarczego.

Konstrukcję Dziennika kas. - mem. scharakteryzowałbym w sposób następujący: strona przychodu Dziennika kas. - mem. ma znaczenie „W-n" dla Kasy, znaczenie „Ma" dla wszystkich kolumn (rachunków) przychodowych t. j. „Zasiłki kasowe", „Awanse" i t. d. Strona rozchodu Dziennika kas. - mem. ma odwrotne znaczenie.

Rachunkowość taka więcej się nadaje dla rachunkowości społecznej (Dr. Tomanek), a wcale lub b. mało dla rachunkowości przedsiębiorstw przemysłowo - handlowych, jako przedsiębiorstw skomercjalizowanych.

Jak wynika z powyższego opisu, Dziennik kas.-mem. nie zawiera w sobie zasady podwójnego księgowania i w zastosowaniu do przedsiębiorstw przemysłowo-handlowych nie jest żadną rachunkowością, a w każdymbądź razie b. uciążliwą dla buchaltera z punktu widzenia racjonalnej rachunkowości.

W roku 1931 zaprojektowałem wprowadzenie rachunkowości amerykańskiej wielokontowej (H. Chankowskiego), ale bezskutecznie.

W roku 1934 wypowiedziałem się za wprowadzeniem systemu logismograficznego, jako najbardziej odpowiadającego (o której wspomina w „Teorji Rachunkowości" zmarły profesor ś. p. Stanisław Lipiński).

Sprawozdanie rachunkowe roczne (bilans) zawiera cały szereg tabel i wykazów rachunkowych, a mianowicie:

1) sprawozdanie z wykonania planu finansowo-gosp. w dochodach, w wydatkach,
2) wykaz obrotu materjałów wyprodukowanych,
4) „ pozostałości materjałów magazynowych.
5) „ ruchu inwentarza,
6) „ pozostałości szybko zużywających się przedmiotów,
7) wykaz budynków i budowli,
8) zestawienie dochodów i wydatków (R-k Strat i Zysków).

Wkońcu nadmieniam, że Dziennik kasowo-mem. jest księgą rachunkową najważniejszą. Z pomocniczych ksiąg szczegółowych najważniejsze są: „Księga dochodów budżetowych" (wzór Nr. 1) w której otwarte jest tyle kont, ile jest podpozycji, oraz „Księga wydatków", w której otwiera się tyle kont, ile jest podpozycji (wzór Nr. 2).

Pozatem prowadzi się księgi ilościowe: obrotu materjałów wyprodukowanych, oraz obrotu materjałów magazynowych (technicznych) i inne pomniejsze.

Suwałki. *Władysław Szpaliński.*

Manipulacje z deficytem w bilansie

(Podług „The Journal of Acc". November 1935).

Przedsiębiorstwo zamyka bilans w dn. 31.12.32 deficytem $ 75.000. Uchwałą Walnego Zebrania akcjonarjuszów kapitał wynoszący $ 400.000 zredukowano do $ 200.000, sumę $ 200.000 zapisano na dobro r-ku Kapitału zapasowego i obciążono ten rachunek sumą deficytu $ 75.000. W ten sposób w d. 1.1.33 kapitał zapasowy wyrażony jest w sumie $ 125.000, a deficyt znika.

W okresie od 1.1.33 do 31.12.34 przedsiębiorstwo osiąga na operacjach zysk w sumie $ 50.000, nie licząc wypłaconej dywidendy; w bilansie z d. 31.12.34 przedsiębiorstwo w ten sposób przedstawia pow. zaszłość:

kapitał zapasowy (powstały z uchwalonej legalnie redukcji kapitału zakładowego na d. 1.1.33) 125.000
zysk (osiągnięty w czasie od 1.1.33) 50.000
i proponuje wezwanemu buchalterowi — rewizorowi zaświadczenie bilansu w tym układzie jak wyżej, t. zn. bez wzmianki o deficycie $ 75.000 z d. 31.12.32.

Wszakże rewizja bilansu jest kompletna i szczegółowa tylko wówczas, jeżeli obejmuje zmiany zachodzące na r-ku Kapitału i na r-ku Strat i Zysków w ostatnich 5 latach, a taka rewizja ujawniłaby i deficyt z d. 31.12.32.

Buchalter - rewizor, gdy jest bardzo skrupulatny i gdy żądają od niego zaświadczenia bilansu za jeden okres obrachunkowy, nie omieszka dodać w sprawozdaniu swojem: „podlega ocenie przy rewizji kompletnej".

Chodzi o to, czy ominięcie w sprawozdaniu sprawy deficytu nie sprzeciwia się etyce i dobrze zrozumianej rewizji?

Odp. 1. Jeżeli bilans będzie zaświadczany w myśl życzeń przedsiębiorstwa, to czytający bilans i tak zauważy, że w przedsiębiorstwie była przeprowadzona reorganizacja, że przyczyną reorganizacji był deficyt, poczem operacje dawały zyski. Buchalter - rewizor nie powinien iść dalej, aniżeli tego żąda jego klient. W bilansie najbardziej interesujące są czyste aktywa i zdolność zarobkowa, z czem mało ma wspólnego deficyt, który zdarzył się dawniej.

Odp. 2. Jeżeli buchalter rewizor nie zaznaczy w swojem sprawozdaniu, że kapitał zapasowy $ 125.000 powstał w drodze zredukowania kapitału akc. o 200.000 i w następstwie zmniejszenia kap. zapasowego o deficyt 75.000, to taki bilans może wprowadzić w błąd osoby nie znające się na sztuce bilansowania. Gdy mowa o kapitale zapasowym, w sprawozdaniu powinno być zaznaczone: „powstał z legalnego pomniejszenia kapitału akcyjnego na d. 1.1.33 i odliczenia deficytu z tej daty 75.000", a najlepiej jest przytoczyć w bilansie zestawienie oświetlające pow. stan rzeczy.

Również przedsiębiorstwo będzie wolało takie rozwiązanie sprawy, aniżeli mogące dawać dużo do myślenia zastrzeżenie „podlega ocenie przy rewizji kompletnej".

Tłumaczył *A. Tyszkiewicz.*

Z praktyki biegłego

(Podług The Journal of Accountancy, Octob. 1935).

Przedsiębiorstwo X uległo pożarowi d. 1.8.35. Różnemi drogami ustalono, że przedsiębiorstwo:

posiada spis inwentarza na d. 1.1.34	$ 235.100
posiada spis inwentarza na d. 1.1.35	$ 176.550
zakupiło towarów w 1934 r. na sumę	$ 887.650
zapłaciło za przewóz towarów w 1934 r.	$ 15.550
wypłaciło agentom w 1934 r.	$ 550.000
zysk btto na sprzedaży w 1933 r. wynosił 36,2%.	

Przedsiębiorstwo prowadzi skup zawodowy. Biegły ma stwierdzić, czy ceny jednostkowe sprzedaży w 1934 r. były takie same, jak w 1933 r. i czy ceny zakupu były o 7% wyższe?

Biegły stwierdza te okoliczności i wyprowadza sumę sprzedaży w 1934 r.

Sprzedaż w ciągu roku do d. 31.12.34 ustala w sposób następujący:

wartość inwentarza na 1.1.34	$ 235.100
zakup w 1934 r.	„ 887.650
opłaty przewozowe w 1934 r.	„ 15.550
razem	$ 1.138.300
mniej inwentarz na 1.1.35	„ 176.550
cena własna sprzedaży w 1934 r.	$ 961.750

Po stwierdzeniu, że ceny sprzedaży były jednakowe w 1933 i 1934 r. i że ceny zakupu były w 1934 r. wyższe o 7% i, postępując wg. zasady „pierwszy wszedł, pierwszy wyszedł" (first - in, first - out), uznajemy, że inwentarz na d. 1.1.35. zawierał tylko towary kupione w 1934 r., t. zn. że towary objęte inwentarzem z d. 1.1.34 zostały w tym roku wyprzedane. Bierzemy więc za podstawę ceny sprzedaży z 1933 r., wyłączamy zwyżkę 7%, mieszczącą się w cenach sprzedaży z 1934 r. i obliczamy:

sprzedaż 1934 r.		$ 961.750
zakup w 1934 r.	$ 887.650	
inwentarz z d. 1.1.35	„ 176.550	
zakup mieszczących się w sumie sprzedaży	$ 711.100	
co czyni w stosunku do 1933 r. 7/107 sumy	$ 711.100	„ 46.520
wskaźnikowa suma zakupu		$ 915.230

Ponieważ zysk btto na sprzedaży w 1933 r. wyniósł 36,2%, to sumę sprzedaży w 1934 r. można otrzymać przez podzielenie przez 63,8% (100—36,2) wskaźnikowej sumy zakupu, czyli otrzymujemy sumę $ 1.434.530.

W obliczeniu pominięta jest sprawa kosztów przewozu, gdyż niewiadomo, czy te dodatkowe koszty były doliczone do cen zakupu.

at.

Umowa o pracę w znaczeniu prawnem

Jednym ze szczególnie częstych i żywotnych stosunków prawnych, unormowanych długim szeregiem przepisów ustawowych, jest stosunek pracy — polegający na zawarciu t. zw. umowy o pracę. W praktyce życia jednak, z prawnego punktu widzenia, często zachodzi trudność odróżnienia umowy o pracę od innych umów w szczególności np. umowy o wykonanie dzieła i t. p. Nasuwa się zatem pytanie — co to jest umowa i czem ona różni się od innych rodzajów umów?

Polski Kodeks Zobowiązań w art. 441 określa pojęcie umowy o pracę jako umowę, na podstawie której pracownik zobowiązuje się do pełnienia dla pracodawcy pracy za wynagrodzeniem.

Umowa o pracę podpada w szerszem znaczeniu pod pojęcie umowy o świadczenie usług.

Świadczenie usług może przybrać także formę umowy o dzieło, zlecenia, pośrednictwa i przechowania. Zachodzi zatem w pierwszym rzędzie pytanie, jakie kryterja decydują o zaliczeniu danego stosunku do umów o pracę. Kwestja ta była w literaturze prawniczej do niedawna bardzo sporna. Zachodziła więc konieczność wydania w tym przedmiocie wyjaśnień, które zawarte są w jednym z nowszych orzeczeń Sądu Najwyższego, a mianowicie z d. 29.5.35 r. Nr. C. II 325/35. W wyroku tenże Sąd wypowiedział następującą tezę prawną:

„Istotnym przedmiotem umowy o pracę wedle rozporządzeń o umowie pracy pracowników umysłowych i o ubezpieczeniu pracowników umysłowych jest praca sama, jako świadczenie umowne, określone w umowie, wyraźnie lub milcząco, co do jakości, a przez oznaczenie czasu co do ilości. Pracownik, pozbywając odpłatnie swą pracę, zobowiązuje się pełnić ją wedle życzenia pracodawcy i stąd powstaje zależność służbowa pracownika, jako istotna cecha stosunku pracy. Pracownik otrzymuje zapłatę bez względu na wyniki gospodarcze pracy, zaczem finansowe ryzyko ciąży na pracodawcy, a nie na pracowniku“.

„Inaczej jest przy umowie, którą objęto nie pracę samą, jako przedmiot świadczenia, lecz wyniki starań, choćby starania te również z pracą były złączone. Nie idzie wtedy o samą pracę, o jej ilość i jakość, zatem nie istnieje zależność od pracodawcy przy wykonaniu pracy. *Pracownik nie otrzymuje zapłaty choćby istotnie pracę świadczył. Finansowe ryzyko pracy przechodzi więc tu na pracownika. O ile w tym drugim wypadku przedmiotem umowy nie jest świadczenie pracy i o ile odpadają oba istotne znamiona umowy o pracę, a to zależność służbowa pracowników i gospodarcze ryzyko pracy — to niezachodzi umowa o pracę w zrozumieniu rozporządzeń o umowie pracy pracowników umysłowych i o ubezpieczeniu tychże“.*

„Obojętny jest rodzaj zajęć. To samo zajęcie może pełnić pracownik, związany umową pracy do czynności w pewnem miejscu i przez oznaczoną umownie ilość godzin, zależny służbowo od pracodawcy, który może mu (w granicach umowy) nawet inną pracę wyznaczyć, co i płatny — wedle wyników pracy — kontrahent, niezawisły służbowo od osoby, przyjmującej świadczenie umowne, a wolnej wzamian od ryzyka pracy, pozbawionej wyników dodatnich“

Sąd Najwyższy wyrokując oparł się więc na 3 kryterjach, a mianowicie:

a) Przy umowie o pracę pracownik otrzymuje z reguły wynagrodzenie za samo pełnienie usług bez względu na ich wynik, podczas gdy przy umowie o dzieło wynagrodzenie ma być płacone tylko za osiągnięcie pewnego zgóry określonego rezultatu.

b) Przy umowie o pracę wybija się moment czasowy, albowiem pracownik obowiązany jest pełnić pracę przez pewien czas, np. stosunek zawiązany z lekarzem będzie umową o pracę, jeśli tenże zobowiąże się przez rok (moment czasowy) pełnić funkcję lekarza domowego za miesięcznem wynagrodzeniem, a umową o dzieło, jeśli zobowiąże się dokonać operacji.

c) Przy umowie o pracę zachodzi osobiste podporządkowanie się pracownika przez czas wykonywania pracy, przez który pracownik musi być do dyspozycji pracodawcy i stosować się także pod względem technicznym do jego wskazówek przy wykonywaniu pracy.

Praca wolnych zawodów stanowi tylko wyjątkowo umowę o pracę, np. praca adwokata jako radcy prawnego przedsiębiorstwa, który w niem pracuje stale przez jedną godzinę dziennie, praca lekarza w sanatorjum i t. p. Z reguły bowiem praca wolnych zawodów stanowi t. zw. umowę o dzieło, wobec czego do wolnych zawodów nie mają zastosowania przepisy prawa o umowie o pracę. Również nie można stosować prawa pracy do etatowych pracowników państwowych, którzy pozostają w publiczno-prawnym stosunku do państwa, uregulowanym odrębnemi przepisami.

Mieczysław Ostand.

Kapitalizacja odsetek

W artykule pod pow. nagłówkiem zamieszczonym w Nr. 4 — 5 „Buchaltera Polskiego“ kol. Lachowski twierdzi, że kapitalizowanie odsetek ultimo roku nie posiada żadnego rzeczowego uzasadnienia i że należne wkładcom odsetki powinny przejść do bilansu w oddzielnej pozycji p. n. „Inne Rachunki“. Na przykładzie wyglądałoby to tak:

	M a
wkłady	600.000.000
inne rachunki	20.000.000

zamiast, jak to się praktykuje:

	M a
wkłady	620.000.000

t. j. łącznie z doliczonemi odsetkami.

Dyskusję na ten temat uważałbym za nieproduktywną. Przecież wkładcy nie mieliby żadnych trudności w podniesieniu z kasy tych 20.000.000 w dniu 31 grudnia i wpłaceniu ich tegoż dnia i tejże kasie przez drugie okienko. Suma wkładów zwiększyłaby się o tę samą sumę odsetek z tą tylko różnicą, że operacja wymagałaby potrójnego zapisu, zamiast pojedyńczego.

Jeżeli chodzi o sumę dopisanych odsetek, to nietrudno ją znaleźć na r-ku Strat i Zysków. Zresztą, jeżeli bilans nie dodałby wyjaśnienia, że pozycja „Inne rachunki“ jest uzupełnieniem pozycji „wkłady“ i że podaje sumę doliczonych do wkładów odsetek, to i tak nie otrzymalibyśmy tej przejrzystości, o którą chodzi Szan. Koledze.

A. Tyszkiewicz.

Dziwactwa

1. Zakład przemysłowy, spółka z o. o., posiada 10 własnych sklepów. Żony spólników otrzymują po 15 zł. tygodniowo jako zwrot kosztów za przejazdy tramwajowe i taksówkowe, gdyż sklepy mieszczą się w różnych dzielnicach miasta i muszą być codzień dozorowane tak co do stanu gotówki, jak i obrotu. Żony spólników pensji nie pobierają, choć poświęcają po parę godzin dziennie pracy biurowej. Chodzi o oszczędność na personelu, no i o to, że „pańskie oko konia tuczy".

Zakładowi składa wizytę kontroler Ubezpieczalni Społecznej, skrupulatnie bada księgi, wnosi pow. wydatki do protokułu i oświadcza, że panie podlegają ubezpieczeniu wg. najniższej kategorji (do 60 zł. mies.) jako „bezpłatni terminatorzy".

Protestować? To tak, jakby iść do piekła ze skargą na djabła.

2. Agent, domokrążca, a więc głodomorek, okradł firmę na kilka tysięcy zł. Uczynił to w prosty sposób. W okresie paru tygodni złożył szereg fikcyjnych zamówień, wziął towar ze składu dla doręczenia rzekomym odbiorcom, następnie złożył fikcyjne pokwitowania, trochę fikcyjnych weksli i — zniknął. Ustalenie straty. Protokuł policji. Sprawa oddana prokuratorowi. Na podstawie udokumentowanego wykazu szkody buchalter odpisuje wartość ukradzionego towaru na straty. Urząd Skarbowy dolicza stratę do dochodu i wyjaśnia, że firma może ściągnąć odpisaną sumę z agenta. Nieboszczyk by się uśmiał.

3. Do Związku wpływa zgłoszenie o wydelegowanie buchaltera dla uporządkowania i zorganizowania rachunkowości. Jakaś drobna robota. Buchalter udaje się na miejsce. Przyjmuje go młoda dziewczyna. Chodzi o przejrzenie zapisów buchalteryjnych i o fachowe wskazówki co do sposobu dalszego prowadzenia ksiąg. Na stole jest rozłożony wielki 19-to kolumnowy dziennik, obliczony zapewne na użytek 20-to letni, sądząc po niewielkiej ilości zapisów w każdym miesiącu. Bilansu Otwarcia niema. Za wydane siano obciążony jest r-k Siana. Za kupno też był obciążony. Widać, że panienka świeżo ukończyła „kursy buchalteryjne". Ma posadę, ale chciałaby dorobić.

„Czy pani zwracała się o buchaltera w imieniu firmy, czy własnem?

W imieniu własnem.

Buchalter, bezrobotny, podejmuje się uporządkować zapisy, wyprowadzić bilans za 4 miesiące i dać potrzebne wskazówki. Mówi cenę: 75 zł. za tę pracę. Panienka omal nie mdleje. Myślała zapewne, że będzie kosztowało dziesięć zł.

Komu się dziwić? W Polsce roi się od 500 — 600 złotowych emerytów zajmujących, często niepowołane, kontraktowe posady z pensją jeszcze wyższą. Niektórzy mają żony na posadach, a bywa, że i domy mają dochodowe.

Quo vadis, domine?

at.

Obliczanie należności za wynajem naczyń

Firma X dostarcza produkty, które sprzedaje w syfonach żelaznych i które wypożycza klijentom bezpłatnie w ciągu 10 dni. Po upływie tego terminu liczy za wypożyczenie syfonów po zł. 1 za każdy tydzień przetrzymania, aż do dnia zwrotu próżnego syfonu.

Termin liczy się od dnia dostawy pełnych syfonów do dnia zwrotu pustych syfonów.

Rachunki za wypożyczenie syfonów liczą się od 1-go dnia każdego miesiąca i zamykają się w końcu miesiąca.

Dostawy i odbiory (zwroty) przedstawiają się na rachunku dostawcy, który prowadzi odbiorca, następująco:

30/4	pozostało	10	syfonów
1/5	zwrócono	2	„
4/5	dostarczono	5	„
16/5	„	3	„
28/5	zwrócono	2	„

Z a d a n i e:

1) Ustalić stan rachunku wynajmu syfonów w X w dn. 30/5.

2) Wyliczyć sumę dłużną za wypożyczenie syfonów.

Jak tę sprawę rozwiązać buchalteryjnie?

Prowadzenie rachunku wynajmu syfonów jest proste. — Obciąża się i uznaje rachunek zupełnie tak samo, jak zwykły rachunek bieżący. Nie możemy jednakże wyliczyć należności za wynajem, musimy zatem użyć liczb procentowych i będziemy prowadzić rachunek przekroczeń po upływie 10 dni od daty dostarczenia syfonów. Zamknięcie rachunku robimy tak samo, jak w rachunkach bieżących z tą różnicą, że najem będzie wyliczany na podstawie wyrównania liczb procentowych, uzyskanych wskutek zaszłych zmian w dostawach i zwrotach. Można obliczać metodą ujemną t. zn. retrogradową, którą zwykle stosują francuzi, lub też metodą dodatnią progresywną, zwykle przez Niemców stosowaną.

Obliczać więc będziemy dni dostaw, licząc 10 dni korzystania z najmu plus ilość dni od zaczęcia okresu:

4/5 = 10 dni + 4 = 14 dni
16/5 = 10 dni + 16 = 26 dni i t. d.

Odnośnie zwrotów nie bierzemy pod uwagę przekroczeń umownych: 1/5 = 1 dzień, 28/5 = 28 dni.

Zamknięcie rachunku nie przedstawia żadnej trudności — wyliczenie należnej opłaty za najem wyprowadza się przy pomocy salda, uzyskanego z porównania liczb procentowych, pomnożonego przez umówioną cenę i dzielonego przez ilość dni, wchodzących w umowny czas najmu w/g oznaczonej ceny.

R-k wynajmu syfonów w firmie X w dn. 30 maja 1935 r.

Data	ZWROTY Nr. pokw.	ZWROTY Ilość	Dni	Liczby procentowe	Data	DOSTAWY Nr. pokwit.	DOSTAWY Ilość	Dni	Liczby procentowe
1/5	zwrócono	2	1	2	30/4	pozost.	10	—	—
28/5	„	2	28	56	4/5	dostarcz.	5	14	70
	pozost. syf.	14		90	16/5	„	3	26	78
		18		148			18		148
					30/5	na nowy okr.	14		6

Obliczenie należności za wypożyczenie syfonów z miesiąca maja 1 zł. $\times$ 90 = 12 zł. Pozostaje niepodzielna reszta liczb 6, którą przenosimy na nowy okres.

Ten sam rezultat otrzymamy, stosując metodę progresywną.

A. Szmakfefer.

Obliczanie amortyzacji

W The Journal of Accountancy za sierpień 1935 r. czytamy na pow. temat zapytanie i odpowiedzi:

Pytanie: czy amortyzację należy obliczać na podstawie zużycia faktycznego, czy na podstawie czasu?

Odp. 1. Zagadnienie nie jest nowe, wydaje się jednak, że mimo różnicy w tych pojęciach, chodzi tu raczej o terminologję, aniżeli o sens. „Zużycie“ jako wskaźnik amortyzacyjny jest rzeczywiście metodą, z pomocą której okres życiowy narzędzia produkcji oblicza się liczbą jednostek produkcji, t. zn. wysokość odpisu amortyzacyjnego zależna jest od ilości tych jednostek. Należy wszakże dodać, że amortyzacja funkcyjna może mieć znaczenie nie mniej ważne od amortyzacji fizycznej.

Odp. 2. Znane ogólnie wykazy amortyzacyjne oparte na wahaniach produkcji z teoretycznego punktu widzenia stoją naukowo o jeden szczebel wyżej od obliczeń opartych jedynie na upływie czasu. Efektem takich obliczeń będzie odpisywanie na amortyzację w okresie zwiększonej produkcji większych sum, aniżeli w okresie produkcji zmniejszonej. O ile jednak podobna zasada znajduje usprawiedliwienie w czystej teorji, o tyle w praktyce nie wydaje się słusznem stosowanie wskaźników konjunkturalnych (w zależności od rozmiaru produkcji) w ciągu całego okresu użyteczności narzędzia czy maszyny.

Znane są fakty, że amortyzację stosuje się nawet wtedy, kiedy maszyna jest nieczynna i może się stać, że w pewnych warunkach suma amortyzacyjna może wypaść większa wtedy, gdy maszyna stoi, aniżeli wtedy kiedy jest czynna. Okoliczność ta może ujść uwagi przy stosowaniu sztywnej skali amortyzacyjnej, uzależnionej od wysokości produkcji. Zachodzi obawa, że w razie przedłużania się okresu produkcji zmniejszonej, przedsiębiorstwo nie zdoła nagromadzić dostatecznego kapitału amortyzacyjnego, potrzebnego na zakup nowej maszyny, gdy stara maszyna wychodzi z użycia lub straciła zdolność do dalszej pracy.

Doświadczenie uczy, że przedsiębiorstwa amortyzujące swoje maszyny w jednakowych, corocznych odpisach, niezależnie od wahań produkcji, wykazują większą troskę w zabezpieczeniu sobie kapitału na zakup nowej maszyny, oczywiście, przy uwzględnieniu zgóry określonego okresu jej użyteczności i stopnia zużycia

A. Tyszkiewicz

Rewizja ksiąg dla celów podatkowych

Na pracę pod powyższym tytułem Ministerstwo Skarbu ogłosiło konkurs w roku 1935. Z pośród nadesłanych prac wyróżniono 5, między innemi pracę kol. Teodora Dury (Tomaszów Mazowiecki), który otrzymał nagrodę 100 złotych.

Kol. T. Dura jest członkiem naszego Związku od 1931 r. i obsolwentem Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów.

Dziesięcioro przykazań dla buchalterów-rewidentów

1) Służ danej rzeczy, a nie osobie, ani też swojej własnej osobie!
2) Stój ponad partjami, jak ten sędzia, któremu pomagasz!
3) Nie dawaj się wyprowadzić z równowagi, a doprowadź sprawę konsekwentnie do końca!
4) Nie uważaj siebie za nieomylnego!
5) Nie dawaj odpowiedzi na zapytania, których nie jesteś pewny!
6) Zawiadom o każdym błędzie, który stwierdziłeś, nie wykluczając i własnego, o ile go popełniłeś!
7) Bądź prawym i jasnym!
8) Zrozum najsampierw pytanie, gdyż inaczej nie zrozumią twojej odpowiedzi.
9) Chroń i szanuj swój zawód!
10) Nie bądź chwiejnym, lecz stanowczym!

O pewnym związku

Że Jagiełło bił Krzyżaki
i Pan Krupa chciał być taki,
ale Krupa utknął na tem,
że, zebrawszy różne ciury,
wodzem został, a pozatem —
sam się schował gdzieś do dziury.

at.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego“ wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł. 4.50, półrocznie zł. 8.20, rocznie zł. 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł. 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	zł. 280.—	zł. 200.—	zł. 350.—
1/2 „	„ 150.—	„ 110.—	„ 180.—
1/4 „	„ 80.—	„ 60.—	„ 100.—
1/8 „	„ 45.—	„ 35.—	„ 60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego“ należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa, Nowogrodzka 20, telefon 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Drukarnia Wzorowa — Warszawa, Długa 20, telefon 11-16-60.